

# **Tilleggsskatt i Skandinavia**

## **Behov for ytterligere endringer i norsk rett?**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 544  
Leveringsfrist: 26.04.2011

Til sammen 17 887 ord

25.04.2011

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Problemstilling	1
1.2	Begrepsbruk	1
<b><u>2</u></b>	<b><u>SKATTERETTSLIGE UTGANGSPUNKTER</u></b>	<b><u>2</u></b>
2.1	Selvangivelsessystem	2
2.2	Tredjepersonsopplysninger	3
2.3	Leveringsfritak	6
2.4	”Selvangivelsessystem” en adekvat betegnelse?	7
2.5	De skandinaviske sanksjonsmodellene for overtredelse av nasjonal skattelovgivning	8
<b><u>3</u></b>	<b><u>EMKS BETYDNING FOR ANVENDELSEN AV DEN NASJONALE RETTEN</u></b>	<b><u>11</u></b>
3.1	EMKs stilling i nasjonal rett	11
3.2	Tolkningen av EMK: forholdet mellom EMD og nasjonale domstoler	11
3.3	Presumsjonsprinsipp og forrang	13
3.4	EMKs virkeområde for skatterett og tilleggsskatt	15
3.5	Lovlig parallell behandling	19
<b><u>4</u></b>	<b><u>OBJEKTIVT GRUNNLAG</u></b>	<b><u>20</u></b>
4.1	”Uriktige eller ufullstendige opplysninger”	21
4.1.1	Hva ligger i begrepet ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”?	22
4.1.1.1	Sammenhengen mellom den lovpålagte opplysningsplikten og tolkningen av begrepet ”uriktige og ufullstendige opplysninger”	22

4.1.1.1.1	Uriktig opplysning	22
4.1.1.1.2	Ufullstendige opplysninger	25
4.1.1.2	Unnlatelse av å rette en uriktig ligning	26
4.1.1.3	Tidfestingsfeil	28
4.1.2	Tilstrekkelig vurderingsgrunnlag	29
4.1.3	Formkrav	31
4.1.4	Skattyterens opplysningssvikt	33
<b>4.2</b>	<b>”Unnlatt levering”</b>	<b>34</b>
4.2.1	Når foreligger ”unnlatt levering”?	35
4.2.2	Forholdet til forsinkelsesavgiften	36
<b>4.3</b>	<b>”Har ført eller kunne ført til skattemessige fordeler”</b>	<b>37</b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>UNNTAK OG UNNSKYLDNINGSGRUNNER</u></b>	<b><u>39</u></b>
<b>5.1</b>	<b>Personlige og sosiale forhold hos skattyteren</b>	<b>39</b>
5.1.1	Uerfarenhet	40
5.1.2	Midlertidig ute av stand til å ta vare på egne interesser	41
<b>5.2</b>	<b>Villfarelse</b>	<b>41</b>
<b>5.3</b>	<b>Frivillig retting</b>	<b>44</b>
<b>5.4</b>	<b>Åpenbare regne- og skrivefeil</b>	<b>45</b>
<b>5.5</b>	<b>Feil i kontrolloppgaver</b>	<b>46</b>
<b>5.6</b>	<b>Beløpets størrelse</b>	<b>47</b>
<b>5.7</b>	<b>Rimelighetsvurdering – opportunitetsprinsipp?</b>	<b>48</b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>SKYLDKRAV</u></b>	<b><u>50</u></b>
<b><u>7</u></b>	<b><u>SANKSJONER OVERFOR TREDJEPERSONER</u></b>	<b><u>52</u></b>
<b><u>8</u></b>	<b><u>BEVISKRAV</u></b>	<b><u>55</u></b>
<b><u>9</u></b>	<b><u>BEREGNINGSGRUNNLAG OG SATS</u></b>	<b><u>56</u></b>
<b><u>10</u></b>	<b><u>SLUTTVURDERINGER</u></b>	<b><u>58</u></b>



# **1 Innledning**

## **1.1 Problemstilling**

Hovedtema for avhandlingen er tilleggsskatt i Skandinavia.

Tilleggsskatt ilegges skattytere som overtrer skattelovgivningen. Tilleggsskatten skal betales utover den korrigerte skatten som følger av endringsvedtaket til ligningsmyndighetene.

De skandinaviske landene, Norge, Sverige og Danmark, sanksjonerer slike overtredelser i form av straff, eller ulike administrative sanksjoner og avgifter. Den nære tilknytningen mellom de skandinaviske landene på andre rettsområder enn skatteretten, tilsier at det vil være nasjonale likheter, men også forskjeller i utformingen av sanksjonene på bakgrunn av nasjonale særegenheter.

Avhandlingen beskriver status for de tre landenes regulering av tilleggsskatt eller tilsvarende sanksjon på skatterettens område. Avhandlingen vil også drøfte hvilken betydning Den europeiske menneskerettskonvensjon, EMK, har hatt på anvendelsen av tilleggsskatt i Skandinavia. Det foretas tilslutt en vurdering om de norske reglene for tilleggsskatt fungerer tilfredsstillende, eller om det er behov for endringer på bakgrunn av regulering av tilleggsskatten i de øvrige skandinaviske landene.

Tilleggsavgift for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift behandles ikke.

## **1.2 Begrepsbruk**

Betegnelser i skattelovgivningen og på forvaltningsorganer varierer noe i de skandinaviske landene.

I Sverige anvendes begrepet skattetilllegg for det som tilsvarende kalles tilleggsskatt i Norge. Realiteten for begge begrepene er den samme, og jeg har derfor valgt å anvende

tilleggsskatt ved behandlingen også etter svensk rett. ”Tillægsskat” finnes også i dansk rett, men innebærer ikke det samme som etter norsk og svensk rett. Dette behandles nærmere i avsnitt 2.5

I norsk, svensk og dansk rett brukes ulike betegnelser på myndigheter som behandler skattesakene. Etter norsk rett er det ”ligningsmyndighetene”, mens det i svensk rett tales om ”Skatteverket”, og ”skattemyndighederne” eller ”told- og skatteforvaltningen” etter dansk rett. Disse har samme funksjon i både Norge, Sverige og Danmark. Ved behandlingen av reglene brukes begrepet ligningsmyndighetene for alle de nasjonale skattemyndighetene uavhengig av hvilken nasjon som behandles.

## **2 Skatterettslige utgangspunkter**

### **2.1 Selvangivelsessystem**

Samtlige av skattesystemene i Skandinavia bygger på et selvangivelsesprinsipp. Det følger av ligningsloven §§ 4-2 og 4-3, jf. § 4-1 at ”den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet...” skal levere selvangivelse til ligningsmyndighetene. Tilsvarende bestemmelse følger av svensk og dansk rett, jf. henholdsvis LSK 2 kap, og skattekontrollloven §1 stk.1.

Hovedregelen er at alle med formue og inntekt, som er skattepliktig etter nasjonale regler, er pålagt en generell plikt til å gi opplysninger om dette til ligningsmyndighetene. Ordlyden refererer til ”skatteplikt”. Skatteplikten omfatter etter ordlyden både alminnelig og begrenset skatteplikt. Det skilles dermed ikke mellom de som har alminnelig eller begrenset skatteplikt.

Skattenivået i Skandinavia ligger internasjonalt høyere enn gjennomsnittet. Skattenivået måles som totale skatters andel av BNP. I snitt har Norge hatt et skattenivå på ca 42 prosent(korrigert for inntekter fra petroleumssektoren), mens Danmark og Sverige har

ligget på ca 48 prosent de siste ti årene.<sup>1</sup> Tallene tar ikke hensyn til trygdeavgiften. Tallene gir likevel en indikasjon på forholdet mellom skattetrykket i Skandinavia, og viser således at de skandinaviske landene har godt utbygde offentlige velferdsordninger. Skatteinntektene utgjør dermed nesten halvparten av statens inntekter, og er derfor av stor betydning for statens økonomi.

Staten er derfor avhengig av at skattesubjektene overholder selvangivelses- og opplysningsplikten. Skatteunndragelser vil være til hinder for en rettferdig omfordeling av inntektene.<sup>2</sup> Dette nødvendiggjør sanksjoner overfor de skattytere som ikke overholder selvangivelses- og opplysningsplikten. Enkelte overtredelser krever strengere sanksjoner enn andre. Straff er ikke alltid nødvendig selv om det er tilstrekkelig. Tilleggsskatt vil i denne sammenheng være et naturlig alternativ til straff.

## 2.2 Tredjepersonsopplysninger

Hovedregelen er at bare skattyter selv plikter å avgi opplysninger uten formell anmodning fra ligningsmyndighetene.<sup>3</sup>

De siste årene har det blitt vanlig å utferdige forhåndsutfylte selvangivelser. Dette forutsetter at ligningsmyndighetene får opplysningene fra andre enn skattyteren.

Det kan skilles mellom tredjepersonsoppgaver, som ukrevet skal leveres ligningsmyndighetene, og de kontrolloppgavene som leveres etter formell anmodning i kontrollsituasjoner. Utvilsomt viktigst i volum er de opplysningene ligningsmyndighetene mottar ukrevet, da det er disse som danner grunnlaget for den forhåndsutfylte selvangivelsen.

Tredjepersonsopplysninger som ligningsmyndighetene får ukrevet påvirker skattyternes egen aktive opplysningsavgivelse. Tredjepersonsopplysningene innebærer at grunnlaget for å ilegge tilleggsskatt, ved at skattyter ikke har overholdt opplysningsplikten, ikke

---

<sup>1</sup> Prop. 1 LS(2010-2011) s. 38-40.

<sup>2</sup> Prop 1 LS(2010-2011) s. 130.

<sup>3</sup> NOU 2009:4 s. 113.

kan tas like på ordet. Spørsmålet er hvordan skattyter og tredjepersoner skal sanksjoneres, både strafferettslig og administrativt ved slike overtredelser, og hvordan dette påvirker selvangivelsessystemet. Dette krever en kort gjennomgang av tredjepersonspliktene.

### **Hjemmel for ukrevet kontrollopplysningsplikt**

”Den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet fordel” skal ukrevet levere opplysninger om dette, jf. ligningsloven § 6-2 nr. 1. Tilsvarende plikt følger også av svensk rett. LSK 2001:1227 6 kap. 1§ og 2§ bestemmer at ”[...]uppgift ska lämnas för fysiske personer och dödbon av den som gett ut ersättningen eller förmånen”.

Tredjemenn er også etter dansk rett forpliktet til uoppfordret å gi ligningsmyndighetene visse opplysninger om den enkelte skattyter etter skattekontrolloven §§7 flg, jf. ”uden opfordring” og ”skal...foretage indberetning”.

### **Opplysningens innhold**

Tredjepersoners alminnelige opplysningsplikt omfatter opplysninger om alle inntekter, uavhengig av om inntekten er skattepliktig eller ikke for mottakeren, jf LSK 6 kap. 1§ annet punktum<sup>4</sup> og skattekontrolloven § 7 første ledd nr. 1-4. Opplysningsplikten omfatter tilsvarende etter norsk rett alle relevante opplysninger tredjepersonen er i besittelse av, og som kan være av betydning for skattleggingen av skattyteren.

### **Opplysningssubjektet**

Det fremgår av lovtekstene at det er ”den” som har gitt skattyteren en godtgjørelse eller annen fordel ved inntektserverv, som har plikt til å gi ligningsmyndighetene opplysninger om inntekt de har kreditert skattyter.

Denne alminnelige kontrollopplysningsplikten gjelder hovedsakelig arbeidsgivere, finansinstitusjoner og forsikringsselskaper, men er ikke begrenset til disse. I norsk rett følger dette av ligningsloven §§6-2, 6-5 til 6-10, og 6-10B til 6-12. Det samme gjelder etter svensk rett, jf. LSK kapittel 7 og 8, og dansk rett, jf. skattekontrolloven §§ 7 flg.

---

<sup>4</sup> Prop. 2001/02:25 s. 175.



Bestemmelsene gir ikke uttrykk for at privatpersoner er omfattet. Ordlyden i ligningsloven § 6-14 jf. § 6-1 nr. 1 tilsier at privatpersoner ikke er omfattet av opplysningsplikten. Den norske domstolen har likevel kommet til at også privatpersoner kan ha en slik plikt, jf. svart betaling-dommen<sup>5</sup>.

### **Opplysningsobjektet**

Opplysningsplikten til tredjepersoner omfatter opplysninger både om fysiske personer og dødsbo. Dette fremgår uttrykkelig av den svenske bestemmelsen, jf. LSK 6 kap 2§. Dette kommer ikke til uttrykk i den norske bestemmelsen. Dødsbo er et eget skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-2 første ledd, og må således også omfattes av opplysningsplikten til tredjepersoner.<sup>6</sup> Da tredjepersonopplysningene i stor grad danner grunnlag for forhåndsutfylling av selvangivelse, vil opplysningsplikten omfatte alle personlige skattytere, men er ikke begrenset til disse.<sup>7</sup> Tredjepartsoppgavene gjelder også aksjonærer og andre kapitaleiere, og personlig næringsdrivende.

De danske reglene omfatter de samme objektene med ett unntak. Etter dansk rett kreves det en anmodning fra ligningsmyndighetene for å få utlevert opplysninger om den avdøde og den skifterettslige behandling, jf. skattekontrollloven § 6C.

### **Særskilt opplysningsplikt**

De svenske ligningsmyndighetene kan innhente opplysninger fra fysiske personer og dødsbo om forhold rundt en tredjeperson, jf. LSK 17kap. 3§. Bestemmelsen innebærer at ligningsmyndighetene kan anvende opplysninger som er innhentet i forbindelse med avgjørelse av skattyters skatteplikt til avgjørelse av en annen skattyters skatteplikt. Typisk vil det være opplysninger om kontrakter. En fysisk person kan dermed avkreves opplysninger om en samhandlende næringsdrivende.

Det er ingen bestemmelser i norsk rett som direkte korresponderer med denne svenske bestemmelsen. Samtidig følger det av ligningsloven § 4-8 at enhver som har selvangivelsesplikt kan pålegges av ligningsmyndighetene å gi nærmere opplysninger

---

<sup>5</sup> Rt.2010/422.

<sup>6</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 35.

<sup>7</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 35.

om ”hans” skatteplikt, skatteklasse og formues- og inntektslikning. Bestemmelsen gir ikke ligningsmyndighetene direkte hjemmel til å innhente opplysninger om forhold rundt en tredjeperson. Høyesterett har likevel kommet til at unnlatelse av å etterkomme pålegg om å gi slike opplysninger er straffbart.<sup>8</sup>

Regelen har ingen kjente korresponderende bestemmelser i dansk rett.<sup>9</sup>

## 2.3 Leveringsfritak

I Danmark har skattytere siden 1989 kunnet unnlate å levere selvangivelsen aktivt dersom den forhåndsutfylte selvangivelsen er fullstendig og korrekt, jf. skattekontrollloven § 4 femte ledd. Denne fritaksordningen gjelder kun privatpersoner. Næringsdrivende har således fremdeles plikt til å levere selvangivelsen, og mottar heller ikke forhåndsutfylt selvangivelse.

I Norge er utgangspunktet at personlige skattytere også skal levere den forhåndsutfylte selvangivelsen, men fra inntektsåret 2007 ble det innført en regel om fritak fra leveringsplikten for lønnstakere og pensjonister. Personlige skattytere og pensjonister får tilsendt forhåndsutfylte selvangivelser, og kan unnlate å levere denne når opplysningene i selvangivelsen er korrekte og fullstendige, jf. forskrift 22.12.2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse, § 2, jf. § 1, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 2. Næringsdrivende privatpersoner er ikke omfattet av fritaket, og må fremdeles levere selvangivelsen for å unngå sanksjoner, tilsvarende dansk rett.

Sverige har på sin side beholdt alminnelig leveringsplikt etter en vurdering av leveringsfritaksordningen i 2001. Ordningen er på nytt vurdert i SOU 2006:89.<sup>10</sup> Det ser likevel ikke ut til at leveringsfritak innføres i Sverige med det første.<sup>11</sup> Sverige er dermed det eneste av de skandinaviske landene som ikke har en fritaksordning for levering av fullstendig og korrekt forhåndsutfylte selvangivelser.

---

<sup>8</sup> Rt.2010/422 Svart betaling.

<sup>9</sup> 05.4.2011.

<sup>10</sup> Statsbudsjettet 2008 pkt 27. <http://www.statsbudsjett.no/Statsbudsjettet-2008/Dokumenter/HTML-dokumenter/Otprp-nr-1/14886/> (14.02.2011).

<sup>11</sup> [http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=71&dok\\_id=GX12844](http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=71&dok_id=GX12844) (14.02.2011).

I realiteten innebærer leveringsfritaket en passiv aksept av selvangivelsen med opplysningene som er forhåndsutfylt. Virkningen er at selvangivelsen anses levert med disse opplysningene. Det kan derfor aldri oppstå tilfeller der selvangivelsen ikke er ”levert”. Konsekvensene av fritaksordningen er at det, for de skattytere som omfattes av ordningen, ikke kan ilegges tilleggsskatt eller straff ved unnlatt levering.

## 2.4 ”Selvangivelsessystem” en adekvat betegnelse?

Tredjepartsopplysninger kan medføre at skattyter selv ikke oppgir opplysninger om sine økonomiske forhold til ligningsmyndighetene. Innføringen av leveringsfritak gjør at personlige skattytere ikke aktivt behøver å levere selvangivelsen. Disse to forholdene reiser spørsmålet om ”selvangivelsessystem” er en dekkende betegnelse på nåværende skattesystem. I prinsippet kan en personlig skattyter la være å se på selvangivelsen, og likevel bli liknet. Det forekommer nok i realiteten også.

Det ligger i ordet at det i en selvangivelsesordning er skattyteren selv som skal bistå ligningsmyndighetene med alle opplysninger som er påkrevet for å kunne komme frem til et riktig skattemessig resultat. Når det tilligger tredjepersoner å stå for mange, og ofte alle, opplysninger ligningsmyndighetene bruker for å foreskrive skattyters forhåndsutfylte selvangivelse, fremstår ordningen ikke lenger som et ”selvangivelsessystem”, der skattyter selv står for hele inntekts- og formuesinnberetningen, men snarere et datarapporteringssystem.

Lovens ordning er klar. Leveringsfritaket er ikke et fritak som sådan. Skattyteren vil ved å benytte seg av leveringsfritaket uttrykke et stilltiende samtykke. Den unnlatte leveringen anses som en bekreftelse på at de opplysninger som ligningsmyndighetene allerede besitter, er korrekte og fullstendige. I realiteten innebærer dette at selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene anses ”levert” i sin form – av skattyter. Den enkelte skattyter har ansvaret for at opplysningene om inntekt og formue som legges til grunn ved ligningen er riktige, selv om opplysningene stammer fra tredjepersoner. Ukorrekte opplysninger i selvangivelsen kan medføre sanksjoner. Dette tydeliggjør skattyters eierskap til egen selvangivelse. Videre er næringsdrivende og

juridiske personer fremdeles forpliktet til selv å angi opplysningene til ligningsmyndighetene.

Som ett skattesystem bør disse ikke holdes adskilt, men ses som ett hele. Systemet sett som et hele fremstår fremdeles som et ”selvangivelsessystem”. Begrepet vil derfor fremdeles være dekkende, men vil kunne trenge nyansering ved videre utvikling i dagen retning.

## 2.5 De skandinaviske sanksjonsmodellene for overtredelse av nasjonal skattelovgivning

Sverige har i likhet med Norge både administrative og strafferettslige sanksjoner mot overtredelser av skattelovgivningen. I Danmark derimot, sanksjoneres overtredelser av skattelovgivningen kun i form av straff.

Etter dansk rett ilegges ikke tilleggsskatt. Likevel kan det etter dansk rett ilegges såkalt ”tillægsskat”. Dette må ikke forveksles med tilleggsskattebegrepet etter norsk og svensk rett. Vilåret for å ilegge ”tillægsskat” i dansk rett er at straffansvaret er foreldet, jf. Skattekontrolloven §21. Den danske ”tillægsskat” svarer til den skatt som er unndratt i de tilfeller der det foreligger aktiv eller passiv skattesvik etter den danske straffeloven §289, eller skattekontrolloven §§13, 15 eller 16. Bestemmelsen om illeggelse av ”tillægsskat” etter Skattekontrolloven §21 anvendes i svært få tilfeller, da forholdet er underlagt detaljerte foreldelsesregler ellers i lovgivningen. Dette behandles ikke videre.

Den største forskjellen ved bruk av de to sanksjonsmodellene er at det etter dansk rett kun sanksjoneres mot forsettelige og grovt uaktsomme overtredelser av skattelovgivningen. Overtredelse av skattelovgivningen som anses som simpel uaktsom sanksjoneres ikke etter dansk rett. Dette er i tråd med det alminnelige strafferettslige prinsippet om at den som straffes må være sterkt å klandre for at den strafferettslige situasjonen oppstod som også gjelder i norsk rett.<sup>12</sup> Enhver uaktsom overtredelse sanksjoneres derimot administrativt med tilleggsskatt etter både norsk og svensk rett. De grovere tilfellene av overtredelser straffesanksjoneres også i Norge og Sverige, jf.

---

<sup>12</sup> Ot.prp.nr.90(2003-2004) s. 111 flg.

ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 og skattebrottslagen 2§, og straffer i likhet med de danske reglene ikke simpel uaktsom overtredelse.

EMK oppstiller ingen konkrete krav til grensedragningen av simpel og grov uaktsomhet. Avgjørende er om den som risikerer straff totalt sett får en "fair trial", jf. art. 6, derunder å kunne få mulighetene til å bevise sin uskyld. Grensen mellom simpel og grov uaktsomhet vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Der er likevel oppstilt visse retningslinjer for hva som utgjør grov uaktsomhet i nasjonal skatterett.<sup>13</sup> Det kan være tilsidesettelse av enkle og allment kjente skatteregler, utelatt normal lønnsinntekt fra selvangivelsen, og gjentatt overtredelse av skattebestemmelser. Det kan også være unnlattelse av å avklare tvilsomme skattebestemmelser. Det vil være av betydning hvilken innsikt skattyter hadde, og hvilken innsikt som kan forventes. Det stilles strengere krav hos profesjonelle aktører enn privatpersoner. Også unndragelsens størrelse vil kunne tilsi at det er utvist grov uaktsomhet.

Den danske straffesanksjonsmodellen inneholder likevel et administrativt element. Dersom overtredelsen av skattelovgivningen ikke vil medføre høyere straff enn bøter, åpnes det for en forenklet saksbehandling ved at saken kan avsluttes administrativt. Ligningsmyndighetene overtar da domstolenes sanksjonskompetanse. Forutsetningen er at skattyteren erklærer seg skyldig i overtredelsen, og godtar å betale den administrativt fastsatte boten. Denne ordningen innebærer at overtredelsen ikke anmerkes i bøteregisteret. Ved administrativ behandling er det heller ikke krav til offentlighet. Dersom skattyter ikke ønsker å motta forelegget, blir det offentlig rettssak. Dermed er også den administrative ordningen et pressmiddel mot den skattepliktige.

Den danske sanksjonsmodellen ble drøftet i forbindelse med utarbeidelsen av de nye reglene for ileggelse av tilleggsskatt i norsk rett.<sup>14</sup> Tilleggsskatteutvalget delte seg i et flertall og et mindretall på en person. Mindretallet foreslo å anvende den danske sanksjonsmodellen. Flertallet pekte på at en sanksjonsmodell etter dansk mønster, der uaktsomme overtredelser går fri fra sanksjon, først og fremst vil ramme skattytere som er enkle å kontrollere, slik at skattytere som er vanskelige å kontrollere vil få en lettere

---

<sup>13</sup> Pedersen s. 75 flg og Lignings-ABC 09/10 s. 1118-1119.

<sup>14</sup> NOU 2003:7 og Ot.prp.nr.82(2008-2009).

skattebyrde. Flertallet pekte også på at en ren strafferettslig sanksjonsmodell vil kreve for store ressurser innen påtalemyndigheten, med det resultat at sanksjonstrusselen ikke vil være reell. Flertallet anmerket videre at skattyter vil oppfatte illeggelse av formell straff som mer infamt enn illeggelse av tilleggsskatt, selv om det beløpsmessig er tale om like størrelser. Videre vil en administrativ sanksjon i større grad gi uttrykk for at det ikke er grunn til å ta i bruk samfunnets strengeste virkemidler. Finansdepartementet pekte særlig på at skattyter etter en tilsvarende dansk løsning, vil kunne føle seg presset til å akseptere en administrativ bøteleggelse som ikke er korrekt, for å unngå den belastning som følger av offentlighet ved domstolsbehandlingen.<sup>15</sup> Departementet la til grunn for sin vurdering at sanksjoner som er begrenset til forsettelige og grovt uaktsomme overtredelser av opplysningsplikten, vil innebære at langt færre skattytere ilegges sanksjon. Departementet mente en slik ordning var uheldig fordi det vil bli mindre press på skattyterne til å oppfylle opplysningsplikten, som er avgjørende for å oppnå et riktig skatteoppgjør. Departementet konkluderte med at det er nødvendig med administrative sanksjoner i det store antall tilfeller der straffeforfølgning ikke er egnet eller påkrevet. Dette for å sikre at skattyterne gir ligningsmyndighetene riktige og fullstendige opplysninger, og at skattyterne med dette gis et incitament til å opprettholde en aktiv bevissthet om sine skatteforpliktelser.<sup>16</sup>

De nye norske reglene om illeggelse av tilleggsskatt<sup>17</sup>, innebærer at beviskravet ved illeggelse av tilleggsskatt skjerpes i forhold til tidligere regler. Lovgiver har uttalt at dette vil medføre at det vil ilegges tilleggsskatt i færre saker enn det som var vanlig forut for lovendringen. Det forhold at unnlatelse av å levere forhåndsutfylt selvangivelse, der denne er korrekt og fullstendig utfylt, etter de nye reglene om tilleggsskatt ikke lenger kan ilegges tilleggsskatt vil også bidra til at det ilegges tilleggsskatt i færre tilfeller etter de nye reglene enn tidligere. Slik vil de nye tilleggsskattreglene medføre en tilnærming til den danske sanksjonsmodellen, selv om det ikke anvendes en tilsvarende strafferettslig sanksjonsmodell. Dette er en følge av EMDs dynamiske utviklingen av EMK.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> NOU 2003:7

<sup>16</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009).

<sup>17</sup> Endringslov 19. juni 2009 nr. 49.

<sup>18</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 5.

### 3 EMKs betydning for anvendelsen av den nasjonale retten

#### 3.1 EMKs stilling i nasjonal rett

Selv om både Norge, Sverige og Danmark hadde ratifisert EMK da konvensjonen trådte i kraft i 1953<sup>19</sup>, hadde konvensjonen kun stilling som den øvrige folkeretten. Grunnen til dette er den nasjonale rettens dualistiske system, som er felles for de skandinaviske statene. I dette ligger et prinsipp om at folkeretten holdes adskilt fra den interne nasjonale retten. I det menneskerettslige perspektiv medførte ratifikasjonen av EMK dermed ikke at den enkelte borger kunne påberope seg rettighetene i konvensjonen overfor staten, eller andre borgere, ved de nasjonale domstolene. Det er først ved innlemming, gjerne ved lovvedtak, at konvensjonen gis virkning i den interne nasjonale rett, og kan påberopes av borgerne. De skandinaviske landene har i dag alle inkorporert EMK. EMK ble inkorporert ved vedtakelsen av menneskerettsloven i norsk rett, menneskerettighedskonvensjonsloven i dansk rett og konventionslagen i svensk rett. Inkorporeringen innebærer at de folkerettslige forpliktelsene etter EMK gjøres til intern nasjonal rett ved å henvise til den aktuelle konvensjonen i lovs form, og anvendes på lik linje med andre vedtatte nasjonale lover. EMK påvirker dermed også hvordan den nasjonale retten generelt utøves. I tillegg kan EMK påvirke nasjonal intern rett ved å være gitt forrang i tilfeller det oppstår motstrid mellom konvensjonen og intern rett.

#### 3.2 Tolkningen av EMK: forholdet mellom EMD og nasjonale domstoler

Utgangspunktet for anvendelsen av EMK ved de nasjonale domstolene, som gjelder samtlige av de skandinaviske landene, er at konvensjonen skal tolkes i lys av konvensjonspraksis.<sup>20</sup> Avgjørelser i EMD er ikke bindende for andre enn de parter som er involvert, jf. EMK art. 46 nr. 1. Domstolens anvendelse av konvensjonsbestemmelsene legger likevel føring for tolkningen i nasjonal rettsanvendelse. Utfallet av saken og generelle uttalelser fra EMD om hvordan konvensjonsbestemmelser skal forstås vil således kunne danne grunnlaget for avgjørelsen i nasjonal rett.

---

<sup>19</sup> <http://www.coe.int/aboutCoe/index.asp?page=47paysleurope&l=en> (14.02.2011).

<sup>20</sup> Aall s. 43 og Høstmælingen kap. 5.2.7, SOU 2001:25 pkt. 6.1.4.

Det er likevel ikke alltid det foreligger konvensjonspraksis som gir et klart svar i den nasjonale saken. Ved tolkningen av konvensjonsbestemmelsene anvender de nasjonale domstolene samme metode som EMD selv, men med det forbehold at det er EMD som skal utvikle konvensjonen.<sup>21</sup> Tolkningen av EMK skjer ved anvendelse av de tolkningsprinsipper som er oppstilt i Wien-konvensjonen.<sup>22</sup>

På bakgrunn av de nasjonale statenes ansvar for rettighetenes anvendelse i intern rett, og det store antall saker som forventes forelagt i nasjonale domstoler, har EMD gitt uttrykk for at staten må ha en skjønnsmargin ved sin rettsanvendelse: "In accordance with the principle of subsidiarity, it is indeed primarily for the Contracting States to decide in the measures necessary to secure Convention rights within their jurisdiction and, in resolving within their domestic legal system [...] the Contracting State must enjoy a [...] margin of appreciation".<sup>23</sup>

Anvendelsen av skjønnsmarginen stiller seg likevel noe ulikt i de skandinaviske landene. Mens norsk og svensk rett fortolker og anvender konvensjonen i takt med tiden og den utvikling som skjer,<sup>24</sup> er dansk rett svært tilbakeholden med å fortolke konvensjonen utover det som fremgår av praksis fra EMD.<sup>25</sup> I dansk rett understrekes det at det er lovgiver som har ansvaret for den løpende tilpasning av lovgivningen til konvensjonsforpliktelsene slik de tolkes av konvensjonsorganene. Domstolene skal i følge dansk lovgivning kunne arbeide ut fra en formodning om at rettstilstanden er i overensstemmelse med den europeiske menneskerettskonvensjon, og skal også etter inkorporeringen være tilbakeholdende med å anlegge en selvstendig fortolkning av konvensjonen. Holdningen er kritisert av professor, PhD Jens Elo Rytter ved det Juridiske Fakultet ved Københavns Universitet.<sup>26</sup> Rytter peker på at holdningen er lite forenelig med konvensjonens forutsetninger om at det er de nasjonale organene, herunder domstolene, å sikre rettighetene etter konvensjonene, jf. EMK art. 1. EMD har kun en subsidiær kontrollfunksjon på bakgrunn av skjønnsmarginen ved anvendelsen av

---

<sup>21</sup> Rt.2002/557.

<sup>22</sup> Golder v. UK avsnitt 29.

<sup>23</sup> Goodwin v. UK avsnitt 85.

<sup>24</sup> SOU 2001:25 s. 33 flg og NOU 2003:7 punkt 9.1.3.

<sup>25</sup> Betænkning nr 1220 s. 196-197, jf. Ot.prp. nr. 3 (1008-1999) s. 16.

<sup>26</sup> Rytter(2010) s. 187 flg.



konvensjonsbestemmelsene i konkrete saker. Rytter mener at de danske domstolene bør se hen til tolkningen av konvensjonsbestemmelsene som foretas i norsk Høyesterett. Dette vil være i overensstemmelse med Wien-konvensjonen i tilfeller det ikke foreligger prejudikater fra EMD. Rytter avslutter med å gi uttrykk for at en mer utstrakt bruk av selvstendig tolkning, også ved de danske domstolene, vil gjøre det mulig å korrigere uheldige tolkninger fra EMD i lys av tiden, sikre større konsistens i rettspraksis, bedre effektiviteten for individene og gi danske domstoler en viss innflytelse på europeisk rettighetsutvikling og følgelig dennes konsekvenser for dansk rett.

Rytter har et godt poeng i det han gir uttrykk for her. Ved å tolke EMK i intern nasjonal rett, tas nasjonale særegenheter også med. Måte konvensjonen blir anvendt, vil også tas i betraktning av EMD og således bidra til utviklingen av konvensjonen internasjonalt.

### 3.3 Presumsjonsprinsipp og forrang

Utgangspunktet i nasjonal rett er at det skal presumeres at lovgiver ikke har ønsket å handle i strid med landets folkerettslige forpliktelser ved fastsettelsen av en ny lov. Som en del av den alminnelige folkeretten, omfatter presumsjonen også EMK. I forlengelsen av dette oppstiller samtlige av de skandinaviske nasjonene en alminnelig fortolkningsregel som legges til grunn ved at de nasjonale rettsreglene så vidt mulig skal tolkes på en måte som bringer dem i overensstemmelse med landets folkerettslige forpliktelser.<sup>27</sup> Dette innebærer at EMK også i tilfeller der konvensjonen ikke er inkorporert, kan få betydning for anvendelsen av intern rett.

I dansk rett understrekes det at det er lovgiver som har ansvaret for den løpende tilpasning av lovgivningen til konvensjonsforpliktelsene slik de tolkes av EMD.<sup>28</sup> De danske domstolene skal i følge dansk lovgivning kunne arbeide ut ifra en formodning om at rettstilstanden er i overensstemmelse med EMK. Dette vil i praksis si at danske domstoler hovedsakelig anvender øvrig intern dansk rett. En videre konsekvens av dette er at danske lovbestemmelser som er i strid med EMK gis forrang. Forarbeidene til den

---

<sup>27</sup> SOU 2001:15, pkt. 6.1.4, Ruud/Ulfstein s. 64 og NOU 1993:18 punkt 4.2.

<sup>28</sup> Betænkning nr 1220 s. 196-197.

danske menneskerettsloven fremhever at dersom lovgiver ved en senere lov ønsker å fravike en bestemmelse i EMK, eller en bestemt fortolkning av denne, skal det i dansk rett forutsettes at den nyere lovbestemmelsen skal gå foran konvensjonsbestemmelsen.<sup>29</sup>

Gjeldende norsk rett gir på sin side EMK forrang fremfor annen norsk rett, jf. menneskerettsloven § 3.<sup>30</sup> Ved motstrid mellom en bestemmelse etter EMK og norsk lov, skal EMK legges til grunn. Dette gjelder også dersom det berører en lov som er vedtatt i tiden etter menneskerettsloven, og selv om lovgiver har uttrykt et ønske om å fravike konvensjonen. Det er således ikke oppstilt noe krav til at motstriden mellom den norske bestemmelsen og EMK er ”klar”, jf. Rt. 2000/996 og Rt. 2002/497. EMK vil i motstridstilfeller alltid gå foran.

Selv om EMK også etter svensk rett er gitt forrang stiller det seg noe annerledes enn etter norsk rett. Det kreves klar støtte i konvensjonen eller praksis fra EMD for å fravike gjeldende ordning i svensk rett.<sup>31</sup> Konvensjonen er etter svensk rett sikret forrang for senere vedtatte lover ved at Regeringsformen 2 kap. 23<sup>32</sup>§ forbyr å vedta en lov eller forskrift som strider mot Sveriges forpliktelser etter den europeiske menneskerettskonvensjonen: ”Lag eller annan föreskrift får inte meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av [...] konventionen...”. Bestemmelsen er likevel ikke ment å gi EMK grunnlovs rang.<sup>33</sup> Bestemmelsen gir uttrykk for et allment tolkningsprinsipp om at den svenske forfatningen er forenelig med konvensjonen. Domstolene og andre myndigheter er forpliktet til å tilsidesette lover som åpenbart er uforenelige med bestemmelsene i grunnlov; for eksempel Regeringsformens menneskerettighetsbestemmelser. Norsk rett har grunnlovfestet en plikt for myndighetene til å ”sikre” menneskerettighetene i norsk rett jf. Grunnloven § 110c, og gir EMK heller ikke grunnlovs rang i norsk rett.

---

<sup>29</sup> Lovkommentar(Dansk) til Menneskerettihedskonvention § 1(20.03.2011).

<sup>30</sup> Rt.2000/996 og Rt.2005/833.

<sup>31</sup> NJA 2010 s. 168, avsnitt 15.

<sup>32</sup> Bestemmelsen er henført under 19§ i loven, mens NJA 2010 s. 168 henviser til 23 §.

<sup>33</sup> Prop. 1993/94:117 s. 32 flg, jf. NJA 2010 s. 168(§14)

### 3.4 EMKs virkeområde for skatterett og tilleggsskatt

Tilleggsskatt har hovedsakelig reist to spørsmål i forhold til EMK. For det første er det reist spørsmål om, og eventuelt i hvilket omfang, tilleggsskatt omfattes av virkeområdet til EMK. Spørsmålet ble på generelt grunnlag drøftet av EMD i Ferrazzini-saken<sup>34</sup> som slo fast at skatte- og avgiftssaker i alminnelighet ikke var omfattet av EMK. Spørsmålet delte domstolen i et flertall og mindretall (11-6). Flertallet uttalte i sin redegjørelse: "It considers that tax disputes fall outside the scope of civil rights and obligations, despite the pecuniary effects they necessarily produce for the taxpayer." Alminnelige skattesaker avgjør i konvensjonskontekst ikke en skattyters "civil rights and obligations or of any criminal charge against him" etter EMK art. 6. Mindretallet mente at EMK art. 6 også skulle få virkning for alminnelige skattesaker og at snarere det motsatte krever "special circumstances". Mindretallet viste til bestemmelsens bakgrunn: "the obligation to pay taxes directly and substantially affects the pecuniary interests of citizens and that, in a democratic society, taxation ... is based on the applications of legal rules and not on the authorities' discretion"<sup>35</sup>. Mindretallet viste videre til at et skille mellom de strafferettslige og offentligrettslige aspektene i skatteretten vil gi vilkårlige resultater, avhengige av hvordan det skatteprosessuelle rammeverket er organisert.

Flertallets standpunkt om at skatteprosessen i sin alminnelighet faller utenfor virkeområdet til konvensjonen er senere opprettholdt av EMD<sup>36</sup>. Dette er fulgt opp i svensk rett<sup>37</sup>, men gjelder generelt også i norsk og dansk rett på bakgrunn av EMKs interne rettsstilling.

EMD har samtidig gjort det klart at strafferettslige aspekter i skattesaker ikke er ekskludert fra konvensjonens virkeområde etter art. 6, jf. Bendenoun-avgjørelsen<sup>38</sup>. Spørsmålet om tilleggsskatten har et slikt pønalt aspekt slik at ordningen faller innenfor virkeområdet til konvensjonen er av stor betydning for utøvelsen av tilleggsskattereglene. Avgjørelsen av om tilleggsskatt skal anses som "a criminal

---

<sup>34</sup> Ferrazzini v. Italy avsnitt 29.

<sup>35</sup> Dissenting opinion of judge Lorenzen, avsnitt 7 og 8.

<sup>36</sup> Janosevic v. Sweden avsnitt 64 og Västberga Taxi v. Sweden avsnitt 75.

<sup>37</sup> Prop.2002/03:106 punkt 5.3.

<sup>38</sup> Bendenoun v. France avsnitt 46.

offence” etter EMK art. 6 nr. 1, baseres hovedsakelig på de tre Engel-kriteriene<sup>39</sup> for hva som kvalifiseres som ”criminal”. Kriteriene er i følge Bendenoun-avgjørelsen alternative, men kan også inngå i en helhetsvurdering.

Det første Engel-kriteriet viser til den nasjonale klassifikasjonen. Dersom det etter nasjonal rett klassifiseres som straff, skal dette legges til grunn for vurderingen etter EMK art. 6. Hvis det derimot ikke anses som straff etter nasjonal rett, skal dette ikke være avgjørende for vurderingen etter EMK art. 6. De danske reglene for sanksjon av overtredelse av skattelovgivningen, anses som straff allerede ved den nasjonale reguleringen, også der saken avgjøres administrativt.<sup>40</sup> For de danske reglenes vedkommende, omfattes de av virkeområdet til EMK art. 6 alene av denne grunn.

Tilleggsskatt er etter norsk intern rett ikke å anse som straff i forhold til Grunnloven.<sup>41</sup> I Rt. 1961/1217 s. 1218 uttalte retten: ”Det er intet i forarbeidene som tyder på at noen den gang tenkte seg at tilleggsskatten skulle kunne betraktes som en virkelig straff av den art som Grunnlovens § 96 handler om. Tvert imot viser den utforming forslaget om tilleggsskatt hadde i utkastene fra Skattelovkomitéen av 1899 og i Ot.prp. nr. 5-1909, at en slik tanke må ha stått fjernt.” Lovgiver har heller ikke ved senere revisjon av tilleggsskattereglene, ansett tilleggsskatt for å være en straffesanksjon. Tilleggsskatten anses for å være av hovedsakelig preventiv karakter.<sup>42</sup> Tilsvarende gjelder for den svenske tilleggsskatten.<sup>43</sup> De norske og svenske tilleggsskattereglene må dermed vurderes opp mot de øvrige kriteriene.

Den svenske tilleggsskattens strafferettslige karakter ble vurdert i EMD i sakene Janosevic og Västberga Taxi. Domstolen kom til at tilleggsskatt må omfattes av virkeområdet til EMK art. 6. Retten la vekt på at reglene om tilleggsskatt rettet seg mot skattebetalerne som helhet, og at det ikke var fastsatt noen øvre grense for beløpet. At det ikke er mulig å omgjøre tilleggsskatten til fengselsstraff var ikke avgjørende. Domstolen pekte på at sanksjonen har både en preventiv side ved at skattyter skal

---

<sup>39</sup> Engel and Others v. the Netherlands og Öztürk v. Germany avsnitt 50.

<sup>40</sup> Skattekontrollloven § 13.

<sup>41</sup> Rt.1950/674 og Rt.1961/1217.

<sup>42</sup> Ot.prp.nr.29(1978-79) s. 44-45 og Ot.prp.nr 82(2008-2009).

<sup>43</sup> Prop. 2002/03:106 s. 75.

oppfordres til å oppfylle skatteplikten, og en straffende side ved at skattyteren skal straffes for brudd på sine skatteforpliktelser.<sup>44</sup> Det forhold at tilleggsskatt ilegges på et rent objektivt grunnlag, uten subjektive elementer, er ikke til hinder for at et rettsbrudd skal anses som ”criminal” etter EMK. Det strafferettslige aspekt var her tilstrekkelig til å fastslå at tilleggsskatt skal føres under EMK art. 6.

Tilleggsskatten etter norsk rett har ikke vært behandlet av EMD. Spørsmålet blir derfor hvorvidt de norske reglene om tilleggsskatt må anses som straff etter EMK på bakgrunn av vurderingen som ble foretatt av den svenske tilleggsskatten og ut fra EMDs praksis generelt. Utformingen av den svenske og norske tilleggsskatten er i det vesentlige lik. Forskjellen mellom de norske og svenske bestemmelsene er at de svenske reglene om tilleggsskatt erstattet strafferettslige sanksjoner for samme handling, mens tilsvarende handlinger aldri har vært straffesanksjonert etter norsk rett.<sup>45</sup> Det er lagt til grunn i rettspraksis<sup>46</sup>, og fulgt opp i ot.prp.nr.82(2008-2009) kapittel 5, at tilleggsskatten etter norsk rett omfattes av EMK art. 6 på samme grunnlag som svensk tilleggsskatt.

Både tilleggsskatt, administrative skatte- og avgiftssaker som avgjøres utenfor rettssystemet etter dansk rett, og straffesaker omfattes etter dette av rettssikkerhetsgarantiene i EMK.<sup>47</sup>

Virkingen av at tilleggsskatt anses som straff etter EMK art.6 er at det stilles visse minstekrav etter EMK art. 6 nr. 2 til saksbehandlingen. Tilleggsskatten har ikke vært ansett for å være i strid konvensjonen på dette punkt. EMKs anvendelse på tilleggsskatten har reist spørsmål om konvensjonsstrid på annet grunnlag. EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4 forbyr straffeforfølgelse flere ganger for det samme forholdet. Bestemmelsen har reist spørsmålet om illeggelse av tilleggsskatt, som er straff etter EMK men ikke etter nasjonal rett, avskjærer muligheten til å kombinere denne administrative sanksjonen med illeggelse av straff.<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> Jf Petersen v. Denmark.

<sup>45</sup> Janosevic v. Sweden avsnitt 32 og Rt.2000/996(1014)

<sup>46</sup> Rt.2005/509 (s. 520-521).

<sup>47</sup> RÅ 1996 ref. 97, RÅ 2000 ref. 66 og Rt. 2000/996 Bøhler, jf. Bendenoun v. France, Rt. 2002/557.

<sup>48</sup> Rt. 2004/645 Rt. 2002/557 og Rt. 2002/509.

Spørsmålet ble behandlet i *Zolotukhin v. Russia* i 2009. På bakgrunn av EMDs betydning for tolkningen av konvensjonen vil avgjørelsen også være av betydning for anvendelsen av konvensjonsbestemmelsene i svensk og dansk rett. Retten fremhevet at "[t]he notion of 'penal procedure' in the text of Article 4 of Protocol No. 7 must be interpreted in the light of the general principles concerning the corresponding words 'criminal charge' and 'penalty' in Articles 6 and 7 of the Convention respectively". Zolotukhin-normen er lagt til grunn av norsk domstoler.<sup>49</sup> Det må etter dette konkluderes med at ordinær tilleggsskatt, så vel som skjerpet og forhøyet tilleggsskatt, er å anse som straff.

Retten vurderte videre hvordan vurderingen av om det er tale om "same offence" etter EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4. Retten gikk vekk fra tidligere vurderingsmomenter som la avgjørende vekt på om forfølgningene dreier seg om "same conduct" og innholdet i de nasjonale bestemmelsene i hovedsak gjelder "same essential elements". Domstolens vurdering la vekt på formålet med de overtrådte bestemmelsene og forskjeller med hensyn til skyldkrav. Retten uttalte i denne forbindelse at "[w]hile it is in the interests of legal certainty, foreseeability and equality before the law that the Court should not depart, without good reason, from precedents laid down in previous cases, a failure by the Court to maintain a dynamic and evolutive approach would risk rendering it a bar to reform improvement".<sup>50</sup> Retten rettferdiggjør fravikelsen fra tidligere praksis fra domstolen med at fremgangsmåten som tidligere var anvendt var for restriktiv. Den tidligere fremgangsmåten risikerer i følge retten "undermining the guarantee enshrined in Article 4 of Protocol No. 7 rather than rendering it practical and effective as required by the Convention", og la til grunn at spørsmålet må avgjøres på grunnlag av straffebestemmelsenes "identical facts or facts which are substantially the same".<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> Rt.2010/72.

<sup>50</sup> Avsnitt 78.

<sup>51</sup> Avsnitt 81 og 82.

Normen er lagt til grunn av norsk Høyesterett i Rt. 2010/72<sup>52</sup> og Rt. 2010/1121. Det vil være tale om ”samme fakta” der de faktiske forholdene gjelder samme person, og de er uløselig knyttet sammen i tid og sted.<sup>53</sup>

Det må etter dette legges til grunn at det ikke kan skilles mellom illeggelse av ordinær og skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven §§ 10-2 nr. 1 og 10-5 nr. 1. Det skilles heller ikke mellom unnlatt levering av selvangivelse eller brudd plikten til å oppgi fullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Skattemyndighetene må i utgangspunktet velge mellom å ilegge en skattyter tilleggsskatt eller straff etter nasjonal rett.

I utgangspunktet kan det dermed ikke ilegges straff og tilleggsskatt for det samme forholdet. Høyesterett kom likevel i Rt.2004/645 til at det ved fastsetting av bøtestraff for overtredelse av ligningsloven er anledning til å inkorporere tilleggsskatt i bøtestrafen, når straffesaken avskjærer adgangen til å ilegge tilleggsskatt. Tilleggsskatt kan dermed kombineres med fengselsstraff. Forbudet er heller ikke til hinder for at det foretas parallell behandling av overtredelsen i en administrativ og strafferettslig prosess. Det må skilles mellom lovlig parallell behandling og gjentatt forfølgning som vil være i strid med EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4.

### 3.5 Lovlig parallell behandling

Riksadvokatens rundskriv 3.april 2009(RA-2009-187) uttaler om parallellbehandling at ”[s]elv om det ikke er endringer i EMDs praksis om parallellforfølgning, finner en – som tidligere – at når det, som her, dreier seg om massesaker, vil det bli for komplisert å basere en rutine på parallellforfølgning i forvaltningssporet og straffesakssporet. En annen sak er at det i enkelttilfeller – der forholdene ligger til rette – kan inngås avtaler med sikte på parallellforfølgning”. Dette betyr at Riksadvokaten (og Skattedirektoratet som har sagt seg enig<sup>54</sup>) ikke legger opp til at skattesaker skal bestå av parallellforfølgninger, men at det heller ikke utelukkes at en slik prosess kan anvendes også i fremtiden.

---

<sup>52</sup> Dommen opphever Rt. 2006/1409.

<sup>53</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 25.

<sup>54</sup> Rundskrivet punkt 5.

Det følger av Rt.2010/1121 at parallellbehandling er tillatt selv om skyldspørsmålet prøves på ny. Adgangen er likevel ikke ubegrenset. Det er en viss adgang til å ilegge forskjellige sanksjoner i forskjellige prosesser. Hvorvidt det foreligger gjentatt eller parallell forfølgning, avhenger av om det er ”nær saklig og tidsmessig sammenheng” mellom sakene, jf. Nilsson mot Sverige. Avgjørende i Nilsson-saken var at selv om “the different sanctions were imposed by two different authorities in different proceedings, there was nevertheless a sufficiently close connection between them, in substance and in time”.

I tilleggsskattesaker vil det normalt foreligge tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom den strafferettslige og den forvaltningsrettslige saken, da grunnlaget for forfølgelsene er skatteunndragelse som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger, og tidspunkt for forfølgelsens oppstart står i nær sammenheng. Dette innebærer at skattyteren kan bli ilagt både tilleggsskatt og straffesanksjon dersom det foretas en lovlig parallellforfølgelse. Det uttales i Rt.2010/1121 at ”[h]ensynet til å gi beskyttelse mot den belastning det er å bli utsatt for en ny forfølgning, gjør seg her gjeldende med mindre styrke, og A hadde heller ikke noen beskyttelsesverdig forventning om å bli gjenstand for kun én forfølgning. I en slik situasjon må hensynet til effektiv forfølgning ha vekt”.<sup>55</sup> Ønsket om en riktig reaksjon og likebehandling i forhold til beslektede saker veier i slike saker tyngre enn skattyterens forventning om kun å bli forfulgt av én sanksjonsinstans. Målet er også å komme frem til et mest rettferdig resultat. Ved bruk av parallell forfølgning vil således behandling etter en prosess som ikke fører frem, ikke utelukke sanksjon som ville vært rettferdig etter den parallelle forfølgningsprosessen.

#### **4 Objektivt grunnlag**

Norge og Sverige ilegger tilleggsskatt, mens Danmark anvender straff, som sanksjon ved overtredelse av skattelovgivningen. I det følgende skal jeg redegjøre for likheter og forskjeller i det objektive grunnlaget for illeggelse av sanksjon etter

---

<sup>55</sup> Avsnitt 55.



tilleggsskattemodellen og straffesanksjonsmodellen. Deretter behandles spørsmålet om sanksjonene ilegges på et rent objektivt grunnlag, eller om det også tas hensyn til subjektive forhold som skyld.

Den norske bestemmelsen beskriver rettsgrunnlaget slik at ”[s]kattyter som har *gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger*, eller som har *unnlatt pliktig levering* av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningsplikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler”, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1 første punktum (mine uth.).

Tilsvarende ilegges tilleggsskatt i svensk rett etter Taxeringslagen 5 kap. 1§ første ledd en ”... skattskyldig [som] ... har *lämnat en oriktig uppgift* til ledning för taxeringen...”, og ”... *utebliven självdeklaration...*”, jf. 2§ nr. 2 (mine uth.).

Etter dansk rett straffes den som ”...*afgiver urigtige eller vildledende oplysninger* til brug ved afgørelse af [...] skatteberegning...”, jf. Skattekontrolloven § 13, og ”...*undlader at indgive selvangivelse...*”, jf. Skattekontrolloven § 15 (mine uth.).

Rettsgrunnlaget for sanksjon er etter ordlyden i hovedtrekk lik etter begge sanksjonsmodellene. Dette nødvendiggjør en nærmere vurdering av ordlydens innhold.

#### 4.1 ”Uriktige eller ufullstendige opplysninger”

Det første grunnlaget for at en skattyter kan bli ilagt sanksjon er at det er ”gitt” ”uriktige eller ufullstendige” opplysninger.

Som det fremgår av ordlyden er det etter både norsk, svensk og dansk rett et krav om at de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt aktivt, jf. ”gitt”, ”lämnat” og ”afgiver”. Dette reiser spørsmålet om hvordan de skandinaviske landene foretar grensedragningen mellom uriktige og ufullstendige opplysninger, og om rekkevidden er videre etter ett lands rett enn et annet i Skandinavia.

#### 4.1.1 Hva ligger i begrepet "uriktige eller ufullstendige opplysninger"?

##### 4.1.1.1 Sammenhengen mellom den lovpålagte opplysningsplikten og tolkningen av begrepet "uriktige og ufullstendige opplysninger"

Bedømmelsen av om en opplysning er uriktig eller ufullstendig har et felles skandinavisk utgangspunkt i skattyterens opplysningsplikt<sup>56</sup>. Avgrensning av opplysningsplikten kan likevel gi utslag i forskjeller i de skandinaviske landene. Opplysningsplikten består av to elementer. For det første er skattyter forpliktet til å oppgi opplysninger om forhold som kan være av betydning for sin egen skattefastsettelse, jf. "egne forhold" i ligningsloven kapittel 4 og § 4-1. For det andre følger det av skattyters opplysningsplikt at vedkommende skal rette uriktige opplysninger i forhåndsutfyllt selvangivelse.

Ordlyden i den norske, danske og svenske bestemmelsen er rent tekstlig tilnærmet identisk. Hvilken innholdsmessig betydning de respektive landenes rett har lagt til grunn for forståelsen av ordlyden, kan likevel variere både når det gjelder utstrekningen og omfanget av begrepet. En slik ulik forståelse av bestemmelsens innhold, kan dermed gi utslag i omfanget av sanksjonsileggelse og således forklare forskjeller i bruk av sanksjon i de skandinaviske landene.

##### 4.1.1.1.1 Uriktig opplysning

Vilkåret for ileggelse av sanksjon på grunn av "uriktige eller ufullstendige opplysninger" er likt utformet i norsk og dansk rett. Begrepet har ingen legaldefinisjon i verken dansk eller norsk lovgivning. Lovgiver har gitt uttrykk for at "uriktige" opplysninger etter norsk rett først og fremst er opplysninger som ikke er i overensstemmelse med de faktiske forhold opplysningen gjelder.<sup>57</sup> Rettspraksis har vurdert bevisst tilbakeholdte opplysninger, som kan ha betydning for skatteoppgjøret, som uriktig opplysning.<sup>58</sup> Uriktige opplysninger etter dansk rett anses innholdsmessig

---

<sup>56</sup> Punkt 2.1.

<sup>57</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) pkt 8.2.3 s. 37.

<sup>58</sup> Rt.1992/1588(s. 1592).

tilsvarende som ”positivt usande og dermed falske opplysninger, som kendetegnes af en klar uoverensstemmelse mellem faktum og beskrivelsen heraf i selvangivelsen”.<sup>59</sup>

Den svenske bestemmelsen refererer til en ”oriktig” opplysning. Ordlyden gir uttrykk for at det kun sanksjoneres overfor skattytere som har gitt ligningsmyndighetene uriktige opplysninger. Det er klart at bestemmelsen ikke kan begrenses til slike tilfeller. Taxeringslagen 5 kap. 1 § annet ledd første punktum gir en legaldefinisjon av begrepet. Selvangivelsen er ”oriktig” når ”... det klart framgår att en uppgift som ... [er] lämnat är felaktig eller ... utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen...”. Uttrykket tar sikte på å ramme enhver ”osann” opplysning som gis ligningsmyndighetene, og som er av betydning for riktig et riktig skatteoppgjør.<sup>60</sup> Som enhver ”osann” opplysning omfattes uriktige, villedende og tilbakeholdte opplysninger. Som norsk og dansk rett går det etter svensk rett et tilsvarende skille mellom uriktige (”osanna”) og ufullstendige (”ofullständiga eller ostrukturerade”) opplysninger.<sup>61</sup> Ufullstendige opplysninger behandles under.

Vilkåret ”uriktige opplysninger” skaper få problemer i praksis, men er likevel ikke helt uproblematisk. Grensen mellom uriktige og ufullstendige opplysninger kan tidvis være glidende.<sup>62</sup>

I Rt. 1999/1087 Baker Hughes var det spørsmål om tidsfrist for endringsadgang hadde avskåret ligningsmyndighetene fra å endre skattyters ligninger etter ligningsloven § 9-6 nr. 3<sup>63</sup>. Bestemmelsen har et tilsvarende vilkår om ”uriktige eller ufullstendige” opplysninger som ligningsloven § 10-2 nr. 1. Skattyter hadde avgitt opplysninger som avvek med 40 % etter gjennomført internprising sammenliknet med tilsvarende fastsettelse etter armlengdeprinsippet<sup>64</sup>. Avviket ble ansett for å være en uriktig opplysning da opplysninger om rentekostnader og leiekostnader medførte at selvangivelsen var feil på flere punkter. Retten fremhevet samtidig at dette

---

<sup>59</sup> Pedersen s. 271.

<sup>60</sup> Prop. 2002/02:106, s. 116

<sup>61</sup> Prop. 2002/03:106 s 116 flg.

<sup>62</sup> Rt.1995/1278, Rt.1995/1288 og Rt.1999/1087(Baker Hughes).

<sup>63</sup> Endret ved lov 11. desember 2009 nr. 119.

<sup>64</sup> Skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer jf. Rt.2001/1265.

tolkningsresultatet kun gjelder begrepet ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, og tok ikke stilling til fortolkningen etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 eller § 12-1 nr. 1 a. Dissenterende dommer Aarbakke mente at ”mer enn gradsforskjeller mellom tolkningene kan det etter min mening ikke være”. Det tyder på at tolkningen kan ha overføringsverdi til tolkningen av ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt. Det er senere lagt til grunn at begrepet i hovedsak har det samme innholdet i alle bestemmelsene.<sup>65</sup>

Forsettelig eller grov uaktsom prissetting i strid med armlengdeprinsippet oppfyller gjerningsinnholdet i straffebestemmelsene om skattesvik i dansk rett. For internprising er det oppstilt omfattende opplysnings- og dokumentasjonsplikter i Skattekontrolloven § 3B. Brudd på disse pliktene sanksjoneres med bøter eller straff etter Skattekontrolloven §§ 17 tredje ledd, 14, alternativt 13 første ledd. Et avvik på 40% vil dermed generelt gi et tilstrekkelig grunnlag for straffesanksjon etter dansk rett. Saker om internprising gjennomføres likevel normalt som sivile saker i dansk rett.<sup>66</sup> Bakgrunnen er at ligningsmyndighetene har hatt vanskeligheter med å bevise at prisvilkårene ikke har oppfylt armlengdestandarden.<sup>67</sup>

Utgangspunktet i svensk rett er at ”oriktiga yrkanden och värderingar” som baseres på skattyterens subjektive oppfatninger ikke anses som ”oriktig oppgift”, jf. Taxeringslagen 5 kap. 8§ 3. Internprising bygger på skjønnsmessige vurderinger. Uriktig fastsetting ved internprising risikerer likevel tilleggsskatt også etter svensk rett.<sup>68</sup> Skjønnsmessige vurderinger i internprisingsaker skal anses som ”oriktig oppgift” når avviket mellom vurderingen foretatt av selskapet og vurderingen foretatt av ligningsmyndighetene er ”betydelig”.<sup>69</sup> Dette innebærer at tilleggsskatt kun unntaksvis skal ilegges, og at domstolen verner om bedriftens frihet i valg av internpris av forretningsmessige årsaker.<sup>70</sup> I RÅ 1999 ref. 17 var differansen SEK 380 000. Dette var mer enn det dobbelte av verdien som var skattlagt. Avviket på over 50 % ble ikke ansett

---

<sup>65</sup> Ot.prp.nr.82 punkt 8.2.1 og 8.2.3 s. 37.

<sup>66</sup> Pedersen, s. 277.

<sup>67</sup> Pedersen, s. 277-278.

<sup>68</sup> Prop. 2005/06:169 s. 116.

<sup>69</sup> RÅ 1999 ref. 17.

<sup>70</sup> Baaz/Wahlbeck(2009).

som betydelig. Baker Hughes-dommen ville dermed fått et annet resultat etter svensk rett.

#### 4.1.1.1.2 Ufullstendige opplysninger

Utgangspunktet for vurderingen om en opplysning er ”ufullstendig” er at opplysningen gir et misvisende eller ufullstendig bilde av underliggende faktiske forhold, selv om opplysningen isolert sett er korrekt. Dette gjelder etter både norsk og svensk rett.<sup>71</sup>

”Vildledende” opplysninger etter dansk rett vil, på samme måte som ”ufullstendige” etter norsk og svensk rett, foreligge når opplysninger som er gitt gir et misvisende eller utilstrekkelig bilde av de faktiske forholdene.<sup>72</sup>

Rent overflatiske opplysninger som ikke gir opplysninger om nærmere underliggende forhold som påvirker skatteberegningen, vil kunne villedde ligningsmyndighetene til å tro alle relevante forhold blir tatt med i vurderingen. Dette kan være forhold der det foretas flere økonomiske transaksjoner som skaffer partene store rentefradrag og tilsvarende voksende gjeld, men hvor transaksjonene ikke blir effektuert ved betalinger. De fremstår kun som poster ved bokføringen i regnskapet.<sup>73</sup> Opplysningene svarer til den underliggende bokføringen, men fordi den skattepliktige inntekten har realøkonomisk bakgrunn medfører det at opplysningen må anses som villedende.<sup>74</sup> Ligningsmyndighetene har dermed ikke de opplysningene som trengs for å foreta et korrekt skatteoppgjør.

Vilkåret om ufullstendige opplysninger utfylles med opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1.<sup>75</sup> Tilsvarende gjelder etter svensk og dansk rett<sup>76</sup>. Bestemmelsen pålegger skattyteren å ”bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlag og oppfylt” og at skattyteren i denne sammenheng skal opptre ”aktsomt og lojalt”. Dette innebærer at en skattyter som ikke klarlegger skatteplikten i tide for ligningsbehandlingen, med den følge at skatteplikten blir fastsatt på feilaktig grunnlag, risikerer tilleggsskatt og straff.

---

<sup>71</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) punkt 8.2.3 og Almgren/Leidhammer s. 43.

<sup>72</sup> Pedersen s. 289 flg.

<sup>73</sup> UfR 1983.705 H.

<sup>74</sup> Pedersen s. 273.

<sup>75</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 37.

<sup>76</sup> Almgren/Leidhammer pkt. 3.2 og Pedersen s. 271 flg.

Generelt anses skattyter for å ha avgitt ufullstendige opplysninger også dersom vedkommende har tilbakeholdt opplysninger som skulle vært gitt ligningsmyndighetene for å kunne fastsette skatteforpliktelsen i tide. Sentralt i denne sammenheng står unnlatelse av å rette ufullstendigheter eller feil ved den forhåndutfylte selvangivelsen, også der denne ikke leveres på bakgrunn av leveringsfritaket.

Plikten skattyter er pålagt for å klarlegge skatteplikten omfatter også tilfeller der det foreligger forhold som fremstår som tvilsomme for skattyter. Skattyter har da en særlig plikt til å opplyse om dette til ligningsmyndighetene.<sup>77</sup> Har skattyter gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på det tvilsomme forhold, skal skattyters opplysningsplikt anses oppfylt. Ved å opplyse om slike forhold til ligningsmyndighetene, gir det ligningsmyndighetene mulighet til å undersøke forholdet nærmere og til å fastsette riktig skatt.

#### 4.1.1.2 Unnlatelse av å rette en uriktig ligning

Unnlatelser er passive handlinger. De passive handlingene i skattesaker gjelder situasjoner der skattyter unnlater å underrette om feil. Det går et avgjørende skille mellom unnlatelse av å underrette om feil ved den forhåndutfylte selvangivelsen og feil ved ligningen. Feilene relaterer seg til ulike tidspunkter i ligningsbehandlingen, og er derfor av betydning for ileggelse av tilleggsskatt.

Unnlatelse av å rette en ligning med for lav fastsatt skatt er sanksjonsbelagt etter dansk rett, jf. skattekontrollen § 16. Bestemmelsen rammer skattytere som ikke underretter ligningsmyndighetene om for lav ilagt skatt der leveringen av forhåndutfylt selvangivelse er unnlatt, eller der det er foretatt skjønnsligning.

Av ligningsloven § 4-1 siste punktum, følger at skattyter, etter norsk rett, skal gjøre ligningsmyndigheten oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret. Bestemmelsens ordlyd tilsier at også det å unnlate å gjøre ligningsmyndigheten

---

<sup>77</sup> Rt.1997/1430.

oppmerksom på slike feil omfattes av opplysningsplikten. Dette fremstår som et annet passivt grunnlag for sanksjonsileggelse i tillegg til unnlatelse av å levere selvangivelsen. Ser vi bestemmelsen i sammenheng med ligningsloven § 10-2 nr. 1, som retter seg mot en skattyter som har ”gitt” ligningsmyndighetene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, eller ”unnlatt pliktig levering”, tilsier ordlyden at det er den aktive opplysningssvikten som kan sanksjonslegges med tilleggsskatt. Det er opplysninger som er ”gitt” som rammes av bestemmelsens første grunnlag. En unnlatelse av å melde fra om feil ved ligningen og skatteoppgjøret fremstår i denne sammenheng som en passiv handling ved at skattyteren kun tar i mot ligningsoppgjøret uten å gjøre mer med den. En slik unnlatelse vil etter ordlyden ikke omfattes. Passiviteten ligger her i en annen tid enn vilkårene gir uttrykk for. Unnlatelse av å rette en uriktig ligning kommer i tid etter opplysninger som gis i forbindelse med ligningsbehandlingen og unnlatelse av å levere selvangivelsen forut for skatteoppgjøret.

Forarbeidene legger tilsvarende vurdering til grunn, og viser til Rt.1999/1980(Møller). Saken gjaldt tidsfristen for endring av ligning til ugunst for skattyter etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Bestemmelsen har samme ordlyd som § 10-2 nr. 1. Retten uttalte blant annet ”[e]n manglende oppfyllelse av plikten [i § 4-1 siste punktum] kan ... sies å være av en noe annen karakter enn manglende oppfyllelse av skattyters plikter til å gi opplysninger om egne forhold”. Dette har blitt fulgt opp i ligningspraksis og fastlagt ved behandling av Skatteunndragelsesutvalgets innstilling.<sup>78</sup>

Slike unnlatelser omfattes ikke av virkeområdet til tilleggsskatten etter norsk rett, men kan likevel føre til straffesanksjon etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d, ved at skattyteren ”på annen måte” enn ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger ”vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold” av ligningsloven.<sup>79</sup> Tilsvarende gjelder etter svensk rett, jf. Skattebrottslagen 2§ som blant annet straffer handlinger som ”ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tilgodoräknas eller återbetalas til honom själv eller annan”.

---

<sup>78</sup> NOU 2009:4, Prop. 1 L(2009-2010).

<sup>79</sup> Prop. 1 L(2009-2010) s. 68-70, Lignings-ABC 2010 s. 381 og s. 1130.

#### 4.1.1.3 Tidfestingsfeil

Ved å tidfeste inntekt eller fradrag til feil ligningsår, kan skattyter oppnå skattemessige fordeler, selv om feilen motvirkes i senere ligningsår. Tidfestingsfeil medfører ikke skatteunndragelse som sådan. Tidfestingsfeil innebærer at skattyter får en uberettiget skattekreditt. Skattebetalingen utsettes. I bedømmelsen av om det foreligger tidfestingsfeil vil det være av betydning om det generelt kan reises tvil om når tidfestingen skal skje, og om skattyteren kan påvise en fornuftig grunn til at vedkommende mente at inntekten skulle tidfestes senere.<sup>80</sup>

Tilleggsskatt ilegges for tidfestingsfeil etter norsk og svensk rett etter ligningsloven § 10-4 nr. 4, og Taxeringslagen 5 kap. 4§ tredje ledd. Tilleggsskatten etter norsk rett beregnes etter en nettometode. Nettofordelen av den utsatte beskatningen er differansen mellom nåverdien av spart skatt og nåverdien av den økte skatt i senere år.<sup>81</sup> Ellers anvendes satsene etter ligningsloven § 10-4 nr. 1 og § 10-5 nr. 3. Den svenske bestemmelsen gir ikke anvisning på et annet beregningsgrunnlag enn det generelle grunnlaget ved den skatt som er eller kunne vært unndratt. Regelen fremstår dermed som et uttrykk for en bruttometode, der man vurderer hvert inntektsår for seg, uten å ta i betraktning den senere økte skattebyrden. Satsen settes til 10 %, jf. Taxeringslagen 5 kap. 4§ tredje ledd.

Tidfestingsfeil i dansk rett rammes i prinsippet av skattekontrollloven § 13. Kravet til unndragelse retter seg mot det inntektsår den uriktige selvangivelsen gjelder for. Det sanksjoneres som regel likevel ikke overfor ”periodeforskydning”.<sup>82</sup> Dette begrunnes med at en tidfestingsfeil er mindre straffverdig enn den utelatte innberettede inntekten. Sanksjon ilegges likevel i de tilfeller der konsekvensene av tidfestingsfeilen ikke nøytraliseres i senere inntektsår. Slike tidfestingsfeil skal anses som endelig skatteunndragelse. Såfremt det ikke foreligger særlig skjerpene omstendigheter, ilegges sanksjon kun for tidfestingsfeil som medfører en differanse mellom DKK 30 000 og 200 000, og som ikke er mindre enn 10 % av den aktiv/passivmassen

---

<sup>80</sup> Lignings-ABC 2009/10 s. 1118.

<sup>81</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 55.

<sup>82</sup> Pedersen, pkt. 2.1.2.2.



differansen vedrører.<sup>83</sup> Dersom differansen er DKK 35 000, og aktiv/passivmassen som differansen vedrører er DKK 700 000 vil differansen utgjøre kun 5 % av aktiv/passivmassen. Ansvarssak reise dermed ikke selv om beløpet overstiger DKK 30 000. Overstiger differansen DKK 200 000 reises ansvarssak uansett størrelsen på aktiv/passiv massen.

#### 4.1.2 Tilstrekkelig vurderingsgrunnlag

Skattyter skal ”bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt”, jf. ligningsloven § 4-1. Rekkevidden av skattyters opplysningsplikt vil også påvirke spørsmålet om skattyter har gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Ligningsmyndighetenes frie bevisvurdering og bevisbyrde tilsier en aktiv utredning fra myndighetenes side.<sup>84</sup>

Rettspraksis har reist spørsmålet om hvor langt denne opplysningsplikten går i forhold til ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Spørsmålet var oppe til drøftelse i Loffland-dommen.<sup>85</sup> Saken gjaldt spørsmål om tilordning av to oljerigger i et konsern. Oljeriggene var tilordnet andre land enn Norge. Norske ligningsmyndigheter anførte at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og påstod at oljeriggene skulle vært tilordnet virksomhet i Norge. Avgjørende for Høyesterett var om ”skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt”.<sup>86</sup> Det fremgår ikke av domspremissene hva som skal legges i denne vurderingen. Skattedirektoratet viser i en gjennomgang av reglene til at det av rettens øvrige drøftelser og senere rettspraksis fremgår et krav om at skattyter har opptrådt aktsomt og lojalt.<sup>87</sup> Høyesterett la til grunn at opplysningsplikten var oppfylt, idet det var gitt slike opplysninger til at ligningsmyndighetene at de, ”... hadde grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag...”.

---

<sup>83</sup> Prosesvejledningen R. 5.4.2.

<sup>84</sup> Skatteprosess(2011) s. 42.

<sup>85</sup> Rt.1992/1588.

<sup>86</sup> Rt.1992/1588(1593).

<sup>87</sup> Skd 2001-09 ”Aktuelle problemstillinger i ligningsloven”(Rettsdata, 21.03.2011).

I etterkant av dommen, har rettspraksis tillagt skattyters opplysningsplikt større vekt i forhold til ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt enn det som følger av Loffland-dommen. Skattyters opplysningsplikt går foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt ved uriktige/ufullstendige opplysninger fra skattyter.<sup>88</sup> Opplysningsplikten strekker mulig lengre enn Loffland-dommen.<sup>89</sup> Også i tilfeller der ligningsmyndighetene allerede sitter på opplysningen, for eksempel ved at opplysningen er gitt i selvangivelse fra tidligere år, begrenser dette ikke skattyterens opplysningsplikt.<sup>90</sup> Undersøkelse fra ligningsmyndighetenes side av slike opplysninger vil være av kontrollformål. Forholdet mellom ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt og skattyters opplysningsplikt presiseres ytterligere ved at ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt i alminnelighet vil inntre først når ligningsmyndighetene er gjort oppmerksom på at en bestemt opplysning finnes i materiale den besitter fra tidligere år.<sup>91</sup>

På bakgrunn av at aktsomhet- og lojalitetskravet, er skattyter forpliktet til å gi de opplysninger som er sentrale for avgjørelsen av skattefastsettelsen. Dette vil være opplysninger som etter en objektiv vurdering er nødvendige for å bidra til et riktig skatteoppgjør. Samtidig tas det høyde for at selv en aktsom skattyter kan gjøre utilsiktede feil.<sup>92</sup> Aktsomhets- og lojalitetskravet innebærer ikke at skattyter plikter å legge frem opplysninger som ligningsmyndighetene er nærmest til å spørre etter. Forutsetningen er at skattyter på eget initiativ ikke burde forstått skulle vært lagt frem for ligningsmyndighetene.<sup>93</sup>

Lovgiver har senere lagt dette til grunn også for vurderingen av kravet til opplysningssvikt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1.<sup>94</sup> Skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt dersom vedkommende aktsomt og lojalt har gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene har fått grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmål, og skaffe seg ytterligere opplysninger vil få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.

---

<sup>88</sup> Rt.1995/1883 Slørdahl, Rt.1997/1430 Elf og Rt.2007/360 Lyse.

<sup>89</sup> Gjems-Onstad(2008), s. 1205.

<sup>90</sup> Rt.1995/1883.

<sup>91</sup> Utv.1994 s. 472.

<sup>92</sup> Gjems-Onstad/Matre s. 166.

<sup>93</sup> Rt.2000/1981(1989).

<sup>94</sup> Ot.prp. nr.82(2008-2009) s. 40.

Dersom ligningsmyndigheten har et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, enten ved de opplysningene som er gitt fra før eller etter egne undersøkelser som følge av opplysninger som er gitt, er skattyters opplysningsplikt tilstrekkelig oppfylt også etter svensk rett, jf. Taxeringslagen 5 kap. 1 § annet punktum. Ligningsmyndighetenes egen saksutredningsplikt etter Taxeringslagen 3 kap. 1 § avgrenser således skattyters opplysningsplikt etter Taxeringslagen 5 kap. 1 §, jf. LSK 1 kap. 1 §. Dette vil typisk være situasjoner der skattyter har gitt opplysning som avviker fra opplysning som står korrekt oppført et annet sted i selvangivelse, eller bilag, og som ligningsmyndighetene har tilgang til. De opplysningene vedkommende sitter på, vil derfor ikke anses som ”oriktig” da den lovpålagte opplysningsplikten anses oppfylt i så tilfelle. Dette er også kommet til uttrykk i rettspraksis<sup>95</sup>.

Også etter dansk rett er det et mål for ligningsmyndighetene å foreta et korrekt skatteoppgjør, jf. skattekontrollloven § 4 stk 5, jf. § 1. Dette krever at de opplysninger som gis også her er tilstrekkelig til å danne et slikt korrekt og fullstendig grunnlag for ligningen.

#### 4.1.3 Formkrav

Skattesystemene bygger på at selvangivelsen ikke kan leveres muntlig, jf. det generelle krav til signaturidentifikasjon også ved elektronisk levering. Likevel kan det oppstå tilfeller der det er nødvendig med utfyllende opplysninger. Slike situasjoner reiser spørsmålet hvorvidt slike opplysninger må være skriftlig, eller om det er tilstrekkelig å gi opplysningene til ligningsmyndighetene på annen måte.

Verken i norsk eller dansk rett oppstiller ordlyden formkrav for hvordan uriktige eller ufullstendige opplysninger er gitt ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1 og skattekontrollloven § 13. Såfremt opplysningene som gis vil kunne påvirke skatteplikten, er sanksjonsansvaret uavhengig av opplysningenes utforming. Det er således ikke avgjørende om opplysningene er avgitt muntlig eller skriftlig, eller om de

---

<sup>95</sup> RÅ 1967 ref. 50 og RÅ 1988 ref. 98.

er gitt i forbindelse med selvangivelsen, annet materiale eller annen korrespondanse med ligningsmyndighetene. Det gir likevel tryggest saksbehandling at opplysningene gis i skriftlig form som lettere kan etterprøves. Det skal nok likevel mye til for at muntlige opplysninger alene legges til grunn for ligningen, og dermed gi grunnlag for tilleggsskatt og straff.

Etter svensk rett er forholdet annerledes. Taxeringslagen 5 kap. 1§ første ledd første punktum ilegger tilleggsskatt kun i tilfeller der opplysningen er gitt ”på något annat sätt än muntligen...”. Opplysninger som er gitt elektronisk til ligningsmyndighetene omfattes av de formene som kan sanksjoneres med tilleggsskatt. Som ”elektronisk” avgitte opplysninger regnes opplysninger som er gitt både gjennom tekstmeldinger per telefon, e-post eller annet elektronisk dokument via internett. Men også selverklæringer per telefon anses som elektronisk avgitt.<sup>96</sup> Forutsetningen er at det er gjort opptak av samtalen ved hjelp av automatisert databehandling og at innholdet kan verifiseres gjennom en viss teknisk prosedyre.<sup>97</sup>

Avhengig av hvilke formkrav de ulike landene anvender og sanksjonerer ved uriktige eller ufullstendige opplysninger, vil ligningsmyndighetene avgjøre hvilke opplysninger som er tilstrekkelig troverdige til å bli lagt til grunn i ligningsbehandlingen. Etter svensk skal muntlige opplysninger ikke anses som tilstrekkelig troverdige opplysninger allerede uttrykkelig av ordlyden. Muntlige opplysninger tas følgelig ikke med i skatteberegningen i svensk rett. Dette har ingen automatisk analogi til de norske og danske reglene.

Muntlige opplysninger blir ikke uten videre blir lagt til grunn for skattebehandlingen i Norge og Danmark. Ligningsmyndighetene legger til grunn det forhold de finner mest sannsynlig ved ligningsbehandlingen.<sup>98</sup> Ligningsmyndighetene i Norge og Danmark kan således se bort i fra muntlige opplysninger dersom disse ikke fremstår som tilstrekkelig troverdige for å legges til grunn for skattebehandlingen. Begrunnelse for sanksjonsileggelsen krever at ligningsmyndighetene kan vise til det faktiske grunnlag

---

<sup>96</sup> Lovkommentar(Sverige) note 156.

<sup>97</sup> Pedersen s. 39.

<sup>98</sup> Ligningsloven § 8-1(norsk), og skatteforvaltningsloven § 20(dansk).

de legger til grunn for ligningen. Dette tilsier at det ikke ilegges sanksjon overfor muntlige opplysninger alene.

#### 4.1.4 Skattyterens opplysningssvikt

Ordlyden "[s]kattyter som har gitt..." i ligningsloven § 10-2 nr. 1 tilsier at det kun er opplysninger som er gitt av skattyter som rammes av tilleggsskatt. Tilsvarende refereres det til "den skattskyldige" i Taxeringslagen 5 kap. 1§ i svensk rett.

Etter en rent språklig forståelse skulle dette tilsi at det kun er opplysninger som er gitt av skattyteren selv som kan rammes av bestemmelsen. Dersom opplysninger fra tredjemenn, typisk regnskapsfører og lignende, ikke omfattes av regelen kan det dermed oppstå et friområde for illeggelse av tilleggsskatt.

Nasjonale lovgivere har ikke lagt opp til et slikt friområde. Det er ikke et krav, verken etter norsk eller svensk rett, at opplysningene som er gitt til ligningsmyndighetene er gitt av skattyteren selv. Opplysningene kan like gjerne komme fra andre som skattyter har overlatt slike oppgaver til, jf. ligningsloven § 3-3 nr. 1 og Deklarationsombudlagen<sup>99</sup>. Dette vil typisk være revisorer eller advokater som fyller ut selvangivelsen og utfører andre oppgaver for skattyter etter fullmakt i forbindelse med skattesaken.

Ansvarer gjelder i utgangspunktet alle opplysninger som fremgår av både egenutfylt og forhåndsutfylt selvangivelse. Dette gjelder også opplysninger som fremkommer på bakgrunn av dataprogram.<sup>100</sup> Dette innebærer at skattyter risikerer tilleggsskatt dersom disse opplysningene er uriktige eller ufullstendige, og medfører at ligningen kan bli eller blir feil.<sup>101</sup>

Skattekontrollloven § 13 etter dansk rett retter seg mot "*Den, der ... afgiver...*" uriktige eller villedende opplysninger (min uth.). Opplysningsansvaret gjelder etter ordlyden ikke skattyteren alene, men enhver som på vegne av skattyteren avgir de uriktige eller

---

<sup>99</sup> Prop. 2005/06:31.

<sup>100</sup> Rt.2006/593 og Rt.2006/602.

<sup>101</sup> Lignings-ABC 2009/10, s. 1113.

villedende opplysningene. Den som avgir opplysningen er dermed selv ansvarlig for at disse er riktige og fullstendige.<sup>102</sup>

Forskjellene kan begrunnes i at sanksjonsbestemmelsen rammer både fysiske og juridiske personer. Der en juridisk person, typisk et selskap, rammes av bestemmelsen, er det den ansvarlige fysiske person i selskapet som etter dansk rett pålegges ansvaret for leveringsplikten. Bakgrunnen for dette er at et selskap som sådan ikke kan ilegges fengselsstraff, i motsetning til de norske og svenske reglene som anvender tilleggsskatt, en pekuniær sanksjon som kan ilegges selskapet direkte. Valg av sanksjonsmodell er her avgjørende for hvem som holdes direkte ansvarig overfor ligningsmyndighetene.

#### 4.2 "Unnlatt levering"

Det er ikke bare den aktive avgivelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan gi grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt og straff. Også skattyters unnlatelse av å levere selvangivelsen kan gi grunnlag for dette. Manglende selvangivelse medfører at ligningsmyndighetene må foreta en skjønnslikning. Skjønnslikningen foretas på et dårligere grunnlag enn der selvangivelsen er levert. Den unnlatte leveringen rettferdiggjør dermed også tilleggsskatt og straff.

En passiv handling ved å unnlate å levere selvangivelsen, omfattes av sanksjonsreguleringen etter norsk rett. Dette følger av ligningsloven § 10-2 nr. 1 første punktum, jf. "... eller... unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave...". Unnlatt levering av selvangivelse utgjør således et selvstendig grunnlag for tilleggsskatt.<sup>103</sup> Tilsvarende regler gjelder i Danmark, jf. Skattekontrollloven § 15. Bestemmelsen retter seg mot den skattyter som "undlader at indgive selvangivelse".

Den unnlatte leveringen gjelder etter norsk rett "pliktig" levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Leveringsfritaket for forhåndsutfylte selvangivelser innebærer at ikke alle skattytere har plikt til aktivt å levere selvangivelsen. Disse er dermed heller ikke

---

<sup>102</sup> Pedersen s. 249.

<sup>103</sup> Ot.prp.nr.80(2008-2009) s. 40.

sanksjonsberettiget. De som kan bli ilagt sanksjon i form av tilleggsskatt er skattytere som ikke mottar forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv, typisk næringsdrivende. jf, forskriften § 2 motsetningsvis. Tilsvarende gjelder etter dansk rett som anvender leveringsfritak for forhåndsutfylte selvangivelser i likhet med Norge.

Det er ingen tilsvarende regel i svensk rett om fritak for levering av korrekt og fullstendig forhåndsutfylt selvangivelse, slik det er etter norsk og dansk rett. Selvangivelsen må aktivt leveres av enhver skattepliktig borger hvert ligningsår. Enhver unnlatt levering er dermed sanksjonsberettiget etter svensk rett, og kan ilegges tilleggsskatt etter Taxeringslagen 5 kap. 2§ nr. 2. Sanksjon kan ilegges etter bestemmelsen i tilfeller der det har vært foretatt en skjønnslikning på bakgrunn av ”utebliven självdeklaration”, jf. Taxeringslagen 5 kap. 2§ nr. 2.

#### 4.2.1 Når foreligger ”unnlatt levering”?

”Levert” må ses i sammenheng med opplysnings- og selvangivelsesplikten og forstås slik at ligningsmyndighetene har mottatt fullstendig<sup>104</sup> selvangivelse, eller sendt rekommandert, jf. ligningsloven § 3-7. Den fullstendige selvangivelsen skal gi ligningsmyndighetene grunnlag for et korrekt skatteoppgjør.

”Unnlatt levering” grenser mot forsinket levering. Unnlatt levering kan medføre tilleggsskatt etter norsk og svensk rett, og straff etter dansk rett, mens forsinket levering går fri fra slike sanksjoner. Det skilles følgelig mellom forsinket levering som anses ”levert” og forsinket levering som er så sen at den må anses som ”ikke levert”.

Etter norsk rett er det bestemt at unnlatt levering foreligger i tilfeller der selvangivelsen er levert etter tidspunktet for utsendelse av skatteoppgjøret etter ligningsloven § 8-9, jf. § 10-2 nr. 1 if.<sup>105</sup> Skatteoppgjøret sendes etter de nye reglene ut i flere puljer, etter hvert som de er ferdig behandlet. Skatteoppgjøret annonseres heller ikke etter de nye reglene. Skattyters aktsomhet skjerpes dermed i forhold til de tidligere reglene som satt skjærings tidspunktet til utlegg av skattelistene. Dersom selvangivelsen,

---

<sup>104</sup> Lignings-ABC 2009-10 s. 963 og Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 121.

<sup>105</sup> Endr.v.l. 2010-12-10 nr. 62, virkning f.o.m. 1.1.2011.

næringsoppgaven eller pliktig selskapsoppgave leveres før dette tidspunkt, kan skattyter ikke ilegges tilleggsskatt.

Vilkåret ”unnlatt levering” etter dansk rett er oppfylt der selvangivelsen ikke er levert innen selvangivelsesfristens utløp, og skattyter har fått skjønnsliknet skatteoppgjør, jf. skattekontrollloven § 16. Unnlatt levering av selvangivelse vil være en sanksjonsberettiget handling da det vil innebære et brudd på selvangivelsesplikten som følger av Skattekontrollloven § 1.

En skattyter kan likevel, på samme måte som norske skattytere i Norge, bruke stedfortredere i ligningsprosessen, jf. Förvaltningsprocesslagen 48§. En skattyter går heller ikke etter svensk rett fri fra ansvar selv om vedkommende anvender en fullmektig. Selvangivelsen skal anses som ”utebliven” hvis selvangivelsen har så store mangler at den ikke gir tilstrekkelig grunnlag for å foreta ligningen.<sup>106</sup> Selvangivelsen skal i visse tilfeller anses som ”levert”, selv etter utløpet av fristen, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges. Dette gjelder først og fremst tilfeller der selvangivelsen kommer inn til ligningsmyndighetene innen fire måneder fra utgangen av det år da beslutningen om illeggelse av tilleggsskatt ble meddelt skattyteren, jf. Taxeringslagen 5 kap. 3 § første ledd. Skattyter kan unngå tilleggsskatt, også dersom denne fristen ikke overholdes. Skattyter må da godtgjøre at vedkommende ikke på noen måte har hatt kjennskap til beslutningen om illeggelsen av tilleggsskatten før utgangen av det året da avgjørelsen om denne ble gitt, og at selvangivelsen blir levert ligningsmyndigheten eller en allmenn forvaltningsdomstol innen to måneder fra den dagen skattyter fikk slik kjennskap til beslutningen, jf. 3 § annet ledd.

#### 4.2.2 Forholdet til forsinkelsesavgiften

Selv om tilleggsskatt eller straffesanksjon ikke kan ilegges, stenger ikke dette for at det kan ilegges forsinkelsesavgift der selvangivelse ikke leveres innen fristen, og skattyter ikke er fritatt fra levering. Forsinkelsesavgiften regnes ikke som straff etter EMK art. 6 da formålet ikke er å straffe skattyteren for forsinkelsen, men snarere å tilskynde

---

<sup>106</sup> LSK 2 kap.



skattyteren til å levere selvangivelsen.<sup>107</sup> Det er således ikke i strid med EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4 å ilegge forsinkelsesavgift for den forsinkede leveringen, og deretter ilegge tilleggsskatt, eller straff, for unnlatt levering. Terskelvirkningen kan bli stor i overgangen til tilleggsskatt.<sup>108</sup>

Av plasshensyn gjennomgås ikke reglene om forsinkelsesavgift ytterligere.

#### 4.3 "Har ført eller kunne ført til skattemessige fordeler"

Det er ikke tilstrekkelig at det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller manglende levering av selvangivelse, for å bli ilagt tilleggsskatt. Det stilles i tillegg krav om at dette har hatt, eller kunne hatt innvirkning på ligningen.

Etter norsk rett kreves det at opplysninger som er gitt, eller unnlatt gitt "har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler", jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1 første punktum siste del. I Taxeringslagen 5. kap. § 1 første ledd, er det også krav om at opplysningen påvirker skatteberegningen, jf. "till ledning för taxeringen". Tilsvarende fremgår av skattekontrollloven § 13 i dansk rett: "... ved afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning...".

"Skattemessige fordeler" i den norske bestemmelsen er en endring i forhold til den tidligere ordlyden som refererte til "fastsetting av for lav skatt". Etter ordlyden er "skattemessige fordeler" et videre begrep enn "fastsetting av for lav skatt".<sup>109</sup>

Endringen ble først og fremst foretatt for å få bedre sammenheng mellom bestemmelsene om tilleggsskatt og skattesvik i henholdsvis ligningsloven § 10-2 og § 12-1. Noen realitetsendring er ikke forutsatt. Forhold som tidligere ble tolket til å falle inn under begrepet "fastsetting av for lav skatt" føres nå på en mer naturlig måte under begrepet "skattemessige fordeler". Et eksempel på dette er periodeforflytting, der inntekt eller lignende tidfestes av skattyter til et år som vil gi skattyter fordeler i forhold til det året inntekten egentlig skulle vært innberettet. Rent faktisk vil ikke dette nødvendigvis medføre "for lav skatt" slik ordlyden var tidligere da dette ville bli

---

<sup>107</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 68 og Almgren/Leidhammar s. 120.

<sup>108</sup> Skatteprosess(2011) s.136 flg og s. 206.

<sup>109</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 41.

motvirket senere ligningsår. Etter den nye ordlyden henføres forholdet mer naturlig inn under ”skattemessige fordeler”.

Opplysninger som skal legges til grunn ved skatteberegningen og som direkte anses som ”till ledning for...” etter svensk rett er typisk inntekt og fradrag, jf. LSK 3 kap. 1 §.

Henvisningen til ”skatteberegning” i dansk rett viser til at det er den uriktige opplysningen er avgitt med sikte på skatteberegningmessige fordeler. ”Skatteplikt” gjelder opplysninger om fastsettelsen av skatteplikt. Bestemmelsen svarer til den norske bestemmelsens ”skattemessige fordeler” som omfatter begge disse sidene.<sup>110</sup>

Etter ordlyden i både den norske og svenske bestemmelsen er det krav til ileggelse av tilleggsskatt at det er skattyterens egen ligning som blir påvirket av vedkommendes uriktige eller ufullstendige opplysning. Unntak fra denne hovedregelen gjelder for opplysninger som rammer en ektefelle eller mindreåriges ligning, dersom disse skattes sammen med skattyteren og på den måten påvirker skatteoppgjøret til skattyter. Tilsvarende krav er ikke oppstilt i dansk rett, jf. ”person” i skattekontrolloven § 13.

Samtlige av de skandinaviske bestemmelsene forutsetter en tydelig årsakssammenheng mellom den uriktige opplysningen som legges til grunn for skatteberegningen og den skattemessige fordel. Dersom opplysningen gjelder forhold som ikke skal tas med i beregningen av skatten, er det følgelig ikke grunnlag for ileggelse tilleggsskatt eller straff.

Det er således en forutsetning for ileggelse av tilleggsskatt og straff at opplysningene er egnet til å medføre unndragelse av skatt dersom de legges til grunn for skatteberegningen. Dette gjelder alle opplysninger som vedrører forhold av betydning for beregning av skatt hos vedkommende skattyter, enten det er opplysninger om domisil og bosted, familieforhold eller selskapsdannelser. Det kan også være opplysninger om inntekt og formue, som vil få betydning for størrelsen på formues- og

---

<sup>110</sup> Pedersen s.279-280.

inntektsposter, og gjelds- og fradragposter. Dette kan eksempelvis være manglende innberetning av inntekt, slik at brutto inntekt settes for lavt. Det kan også være opplysninger som medfører at skattyter kan få større gjeldsfradrag eller øvrige skattefradrag, eller lavere inntekt enn vedkommende er berettiget til. Tilsvarende gjelder for inntektsfradrag eller skattefradrag. Det samme gjelder dersom ikke all formue innberettes, slik at brutto formue settes lavere enn det de faktiske forholdene skulle tilsi.

## **5 Unntak og unnskyldningsgrunner**

Ileggelse av tilleggsskatt eller straff er ikke ubetinget. Rettferdige resultater betinger at skattytere behandles likt der forholdene er like, og ulikt der forholdene er ulike. Dette har resultert i bestemmelser som begrenser ansvaret både for straffesanksjon og administrativ sanksjon i form av tilleggsskatt. Unnskyldningsgrunnene omfatter subjektive forhold hos den enkelte skattyter, mens unntakene er mer kategorisk utformet og er rettet mot objektive forhold. I et skandinavisk perspektiv skilles det ikke klart mellom unntak og unnskyldningsgrunner for sanksjonsileggelse. Jeg behandler derfor de enkelte grunnlagene samlet.

### **5.1 Personlige og sosiale forhold hos skattyteren**

Det fremgår av ligningsloven § 10-3 nr. 1 at tilleggsskatt ikke skal fastsettes etter norsk rett når skattyters forhold anses ”unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak”.

Subjektive forhold hos skattyter påvirker også sanksjonsileggelsen etter svensk rett. Taxeringslagen 5 kap. 14§ første ledd sier at skattyteren helt eller delvis skal gå fri fra tilleggsskatt dersom ”felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara osäktligt att ta ut avgiften med fullt belopp”. Det følger videre av annet ledd nr. 1 og 2 at det skal anses unnskyldende dersom det har ”berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande” eller at det skyldes feilbedømmelse av ”betydelsen av de faktiska förhållandena”.

Etter dansk rett vil skattyterens alder, sinnstilstand og unnskyldende uvitenhet være formildende omstendigheter ved straffefastsettelsen, jf. dansk straffelov § 82. I tillegg kan det også etter dansk rett tas hensyn til andre forhold hos skattyter, jf. ”gerningsmandens person eller andre forhold” i straffeloven § 83.

Slike forhold av unnskyldende karakter vil kunne påvirke fastsettelsen av sanksjon etter både norsk, svensk og dansk rett. Vurderingstema for personlige og sosiale forhold som unnskyldende forhold, er blant annet avhengig av skattyters erfaring og innsikt.

### 5.1.1 Uerfarenhet

Uerfarenhet er sentralt i skattesaker. Særlig vil skattyterens personlige forutsetninger, herunder blant annet alder, erfaring med økonomiske forhold, og forutsetninger for å sette seg inn i skattereglene påvirke hvilke krav som skal stilles for at skattyteren kan sies å være unnskyldende uvitende.<sup>111</sup> Hver skattyter vurderes konkret.

Aldersmomentet gir ingen anvisning på om det er tale om høy eller lav alder. Både lav og høy alder kan påvirke skattyterens forutsetninger for å levere en korrekt selvangivelse. Første gangs skattytere med lav alder, har liten erfaring med hvilke krav som stilles til selvangivelsen. Samtidig stilles det krav til en viss aktivitet fra skattyters side til å sette seg inn i reglene. Også høy alder kan påvirke skattyterens mulighet til å levere en korrekt selvangivelse. Vurderingen av alder omfatter dermed begge ender av aldersskalaen, og vurderes konkret.

Skattyters profesjonalitet og erfaring avgjør som regel hva som godtas som unnskyldende. Det stilles strengere krav til opplysningsplikten overfor de mer profesjonelle, ressurssterke skattyterne med kompliserte skatteforhold. Disse skattytere har i tillegg plikter i forbindelse med regnskap og bokføring, og regler som gjelder for vedkommendes virksomhet. Det forventes derfor at de profesjonelle skattyterne er

---

<sup>111</sup> Lignings-ABC 2010/11, punkt. 3.11 ”Unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold”(skatteetatens nettsider 2.4.2011), og Almgren/Leidhammar s. 129.

grundige, har betryggende rutiner rundt regnskapsføring, og dermed lettere for å levere riktige opplysninger også i forbindelse med skattebehandlingen.<sup>112</sup>

### 5.1.2 Midlertidig ute av stand til å ta vare på egne interesser

Unnskyldningsgrunnene omfatter også forhold der skattytere i begrensede tidsrom er ute av stand til å ivareta sine egne interesser i forbindelse med ligningsbehandlingen jf. ”annen årsak” i ligningsloven § 10-3 nr. 1. ”Liknande förhållande” i Taxeringslagen 5 kap. 14§ første ledd nr. 2 må forstås på samme måte. Etter norsk rett omfattes psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk eller fengselsopphold.<sup>113</sup> Den svenske bestemmelsen omfatter ”sådana yttre omständigheter som erfarenhetsmässig kan påverka en persons handlingsförmåga, t.ex. skilsmässa, närståandes sjukdom eller dödsfall, jf. RÅ 1976 ref. 61 III”.<sup>114</sup> At fengselsopphold også omfattes av unnskyldningsgrunnene er nylig avklart i norsk rett. Tidligere var dette ikke omfattet. Det fremgår ikke av svensk ligningspraksis at fengselsopphold omfattes. Det er likevel ikke umulig at et tilsvarende innhold må følge også av svensk rett, og at fengselsopphold omfattes. Liknende kan fengselsopphold inngå i vurderingen av unnskyldningsgrunner som følger av dansk straffelov § 83.

## 5.2 Villfarelse

Det felles grunnleggende skandinaviske utgangspunkt er at rettsvillfarelse i egentlig forstand, dvs. manglende kjennskap til eller forståelse av en rettsregel, ikke fritar for straff. Ut ifra et ”fra det mer til det mindre” synspunkt, omfattes også illeggelse av administrativ sanksjon. I slike tilfeller er det skattyters oppgave å avklare det rettslige forholdet. Alternativt må skattyter i tråd med opplysningsplikten gi ligningsmyndighetene påskudd for å vurdere spørsmålet.<sup>115</sup>

Utgangspunktet fravikes likevel i spesielle tilfeller. Den danske bestemmelsen i straffeloven § 82 nr. 4, angir at en skattyter i visse tilfeller kan få redusert straff, når

---

<sup>112</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 43.

<sup>113</sup> Lignings-ABC 2009/10 s. 114.

<sup>114</sup> Pedersen s. 130.

<sup>115</sup> Rt.2006/333.

villfarelsen er unnskyldelig. Grunnlaget kan etter norsk rett anføres under alternativet ”annen årsak” i ligningsloven § 10-3 nr 1.<sup>116</sup> For at en skattyter skal være unnskyldelig i slike tilfeller, kreves det at skattyter har vært aktsom i sin tilnærmelse til reglene. Tilsvarende regel fremgår av Taxeringslagen 5 kap. 14§ annet ledd nr. 2 første alternativ ”berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel”. Feilbedømmelsen må være aktsom.

En uklar lovbestemmelse vil som hovedregel ikke frita skattyter fra sanksjon. Avgjørende er om den misforståtte regelen ut fra en objektiv vurdering er vanskelig å forstå, og om skattyteren har forsøkt å få avklart regelen. Uriktig tolkning av en ny, uklar regel kan anses som unnskyldelig dersom skattyteren har gjort så godt vedkommende kunne, men likevel har misforstått regelen på en aktsom måte.<sup>117</sup> Dersom skattyteren begir seg inn på skatterettslige områder med kompliserte og sammensatte regler, stilles kravene deretter. Situasjoner der opplysningssvikten skyldes regler om skatteplikt som generelt er lett å misforstå, men som ikke fremstår som uklare, vil normalt være unnskyldende. Dersom det fremstår som tvilsomt hvordan en bestemmelse skal forstås, er skattyter forpliktet til å gi opplysninger om dette slik at ligningsmyndighetene får et tilstrekkelig grunnlag å vurdere det skattemessige forholdet korrekt.

Også skattyters misforståelse av prejudisielle forhold som er av betydning for opplysninger som gis ligningsmyndighetene gjennom selvangivelsen, eller på annen måte, vil i utgangspunktet være uriktige opplysninger. Dette er forhold som relaterer seg til omstendigheter som er av betydning for bestemmelsens konkrete anvendelse, men som er av rettslig karakter. Det kan for eksempel være den feiloppfatning at en inntekt er fritatt fra skatt. Her står svensk rett i særstilling.

Etter svensk rett skal krav eller andre opplysninger som skattyter har oppgitt korrekt til ligningsmyndighetene ut i fra egne forestillinger om dets eksistens eller størrelse, men som viser seg ikke å være riktig, ikke sanksjoneres med tilleggsskatt. Dette er omtalt i loven som ”oriktiga yrkanden” jf. TL 5 kap. 8§ nr. 3. Slike uriktige krav og vurderinger

---

<sup>116</sup> Lignings-ABC 2009/10 s. 1115.

<sup>117</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) pkt. 8.3.2, Pedersen s. 81, Prop. 2002/03:106 s. 241 flg.

som har grunnlag i skattyterens subjektive oppfatning skal ikke anses for å utgjøre en uriktig opplysning etter hovedbestemmelsen i 1§ og skal gå fri fra tilleggsskatt. Det gjelder enten dette er krav i forhold til tredjemenn, for eksempel pengeforpliktelser, eller krav overfor ligningsmyndighetene som krav om fradrag. Regelen omfatter også tilfeller der skattyteren har redegjort for de faktiske forholdene, men hvor han har foretatt en feilaktig bedømmelse av hvilke rettslig konsekvenser disse kan få.<sup>118</sup>

Et tilsvarende generelt unntak for uriktige vurderinger følger ikke av norsk rett. Etter norsk rett skal det foretas en aktsomhetsvurdering av skattyter der skattyter har gitt opplysninger som bygger på en feilaktig oppfatning av et underliggende rettslig forhold. Dette innebærer at feiloppfatninger som etter svensk rett ikke ilegges tilleggsskatt, gir grunnlag for tilleggsskatt etter norsk rett. Det oppstilles likevel en mulighet for skattyter til å unngå tilleggsskatt også etter norsk rett. Det kreves da at skattyter redegjør problemstillingen overfor ligningsmyndighetene, slik at de selv har mulighet til eventuelt å overprøve skattyters vurdering. Skattyter anses da for å ha gitt ligningsmyndighetene tilstrekkelige opplysninger i samsvar med aktsomhetsplikten, og skal ikke ilegges tilleggsskatt.

Slik uegentlig rettsvillfarelse, vil i likhet med faktisk villfarelse, høyst bli ilagt ansvar for grov uaktsomhet etter dansk rett, da uegentlig rettsvillfarelse utelukker forsett.<sup>119</sup> Såfremt villfarelsen kan bebreides skattyteren og vedkommende ikke for øvrig har oppfylt opplysningsplikten i skattesaken, kan skattyteren ilegges straff etter skattekontrollloven.

Dette innebærer at en skattyter som ikke er ”unnskyldende uvitende” vil gå fri fra sanksjon etter svensk rett, men normalt bli ilagt straff for grov uaktsomhet etter dansk rett, og tilleggsskatt etter nors rett.

---

<sup>118</sup> RÅ 1976 ref. 161.

<sup>119</sup> Pedersen s. 81.

### 5.3 Frivillig retting

Etter norsk rett fastsettes tilleggsskatt heller ikke når skattyter ”frivillig retter eller utfyller” opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c. Samme regel følger av TL 5 kap 8§ nr. 4. Det samme følger også av dansk rett, men i den danske lovteksten tales det om at gjerningsmannen ”frivillig har angivet” seg selv og ”avgitt fullstendig tilståelse” etter dansk straffelov § 82 nr. 9.

Hva som skal anses som ”frivillig” må avgjøres etter en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. For at handlingen skal kunne regnes som ”frivillig”, kreves det normalt at skattyter ikke på noen måte har fått en oppfordring fra ligningsmyndighetene om å foreta en slik retting. Dersom skattyter ikke har grunn til å tro at ligningsmyndighetene har oppdaget de uriktige opplysningene, og ligningsmyndighetene heller ikke på noen måte har gitt oppfordring til å rette opplysningene vedkommende har gitt, skal det normalt anses som frivillig retting dersom skattyter foretar endringer. En oppfordring fra ligningsmyndighetene kan for eksempel bestå i trussel om inngående kontrolltiltak i bransjen.<sup>120</sup> Svensk rettspraksis har likevel gitt uttrykk for at rent rutinemessige undersøkelser fra ligningsmyndighetene ikke stenger for frivillig retting med den følge at tilleggsskatten bortfaller.<sup>121</sup>

I tillegg kreves at ligningsmyndighetene kan beregne riktig skatt på bakgrunn av de rettelsene skattyter gjør for at vedkommende skal gå fri fra tilleggsskatt. Unntaket får ikke anvendelse dersom ligningsmyndighetene selv må foreta videre undersøkelser og fremskaffe opplysninger for at riktig skatt kan fastsettes. Dersom skattyter allerede er skjønnsignet og ilagt tilleggsskatt, skal den opprinnelige tilleggsskatten fastholdes, men det skal ikke ilegges tilleggsskatt for en eventuell økt innberettet inntekt.<sup>122</sup>

Den danske bestemmelsen åpner for administrativ behandling der skattyteren ”frivillig” angir seg selv og avlegger fullstendig tilståelse. Da dansk rett baserer sanksjonsileggelsen på strafferettslig regulering, vil angivelsen tilsvare den norske forsøksbestemmelsen i norsk straffelov § 50 om tilbaketredelse. Det gjelder når

---

<sup>120</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 46.

<sup>121</sup> RÅ80 1:79.

<sup>122</sup> Lignings-ABC 2010/11, ”Tilleggsskatt” punkt 3.13.



gjerningspersonen etter bestemmelsene ønsker å gjøre opp for den lovstridige handlingen. Sammenliknet med de norske og svenske bestemmelsene om frivillig retting av uriktige opplysninger, har den danske bestemmelsen også her tilsvarende betydning. Skattyter har ved angivelse og fullstendig tilståelse gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på feilen. Ligningsmyndighetene har da mulighet til å foreta et riktig skatteoppgjør på bakgrunn av de korrekte opplysningene.

#### 5.4 Åpenbare regne- og skrivefeil

Heller ikke åpenbare regne- og skrivefeil medfører tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav b. Tilsvarende følger av TL 5 kap. 8§ nr. 1. Det fremgår ikke eksplisitt av dansk straffelov § 82 at skrive- og regnefeil er en formildende omstendighet etter dansk rett. Slike feil kan likevel kunne anføres under den alminnelige adgangen til å sette ned straffen etter en konkret vurdering, jf. straffeloven § 83.<sup>123</sup>

En skrive- eller regnefeil vil være feil som har oppstått ved at det er skrevet noe annet enn det som var ment, for eksempel at sifrene i et tall er byttet om. Ofte vil heller ikke slike feil være tilstrekkelige til å dekkes av bestemmelsen, såfremt det ikke er et stort avvik i forhold til de øvrige opplysningene som fremgår i saken.

Som regne- eller skrivefeil regnes også feil som oppstår som følge av tekniske feil ved et dataprogram for utfylling og levering av selvangivelse og feil som følge av dataprogrammets funksjonalitet, jf. Rt. 2006/593 og 2006/602. Nærmere undersøkelser har ikke lyktes å finne tilsvarende regel i svensk eller dansk rett.<sup>124</sup>

Regne- eller skrivefeilen må være så åpenbar at kontrolløren av oppgavene ved normal grundighet, klart ser at noe ikke stemmer, jf. Rt. 2006/593. Feilen må være iøynefallende.<sup>125</sup> Feilen er ikke åpenbar dersom det som ser påfallende ut kan ha en tilfredsstillende forklaring og derfor kan være riktig. Etter svensk rettspraksis stilles det strenge krav til feilens synbarhet. I en sak der skattyteren hadde innberettet 304

---

<sup>123</sup> Lovkommentar til dansk straffelov(1.3.2011).

<sup>124</sup> 11.4.2011.

<sup>125</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 46 jf. Rt. 2006/593.

reisedager mot det korrekte 204 var feilen ikke tilstrekkelig synbar til å unngå tilleggsskatt. Retten mente at antallet ikke var så høyt at det måtte være ”klart” at det her var tale om en skrivefeil.<sup>126</sup> Saken kunne kanskje stilt seg annerledes dersom for eksempel antall reisedager hadde oversteget antall dager i året. Resultatet ville tilsynelatende blitt det samme etter de norske og danske reglene. Det er ikke åpenbart umulig å foreta et slikt antall reisedager i løpet av et år. Heller ikke ble det ansett å være en åpenbar skrivefeil at skattyter hadde oppgitt inntekt på SEK 2 900 samtidig som det var oppgitt et skattetrekk på SEK 10 418, eller feilplassering av kommategn.<sup>127</sup> Det er ikke like åpenbart at dette ville fått samme resultat i norsk rett, men det kan likevel ikke utelukkes.

## 5.5 Feil i kontrollopgaver

Som en del av vurderingen av om det foreligger et unnskyldelig forhold som helt eller delvis kan fritta skattyter fra tilleggsskatt, skal det etter svensk rett spesielt legges vekt på om feilen har oppstått som følge av misvisende kontrollopplysninger, jf. TL 5 kap. 14§ nr. 3. Unntaket gjelder opplysninger som skal leveres uoppfordret etter LSK.<sup>128</sup>

Tilsvarende vurdering av om det foreligger et unnskyldelig forhold følger ikke av den norske bestemmelsen, men lovgiver legger til grunn at dersom det er tale om lite synlige feil i tredjemannsoppgaver som ikke blir rettet av skattyter, kan det bli ansett som et unnskyldelig forhold. Dette standpunkt er også fulgt i ligningspraksis.<sup>129</sup>

Det er heller ikke etter dansk rett uttrykkelig hjemmel for straffenedsettelse ved lite synlige feil i kontrollopgavene som skattyter ikke retter. Det må likevel kunne antas at sakene etter dansk rett blir behandlet på samme måte som etter norsk og svensk rett, dersom skattyter ikke er sterkt å bebreide for ikke å ha oppdaget og rettet feilen. Skattyter kan ilegges straff for overtredelse av skattelovgivingen der vedkommende har opptretdt forsettelig eller grovt uaktsomt ved oppfyllelsen av den lovpålagte opplysningsplikten. Dersom skattyter burde ha oppdaget og rettet feil i selvangivelsen

---

<sup>126</sup> RÅ 1989 ref. 40.

<sup>127</sup> RÅ 1976 ref. 9 og 1980 Aa 206.

<sup>128</sup> Prop. 2002/03:106 ss. 104 og 242.

<sup>129</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 43, og Lignings-ABC 2009/10 s. 1115, pkt 2.12.4.

som stammer fra tredjepersonsoppgaver, og vedkommende ikke har gjort dette, må det på bakgrunn av lovens øvrige reguleringer kunne ilegges straff for dette forholdet også i dansk rett.

## 5.6 Beløpets størrelse

Det er en nedre beløpsgrense for illeggelse av tilleggsskatt etter norsk rett. Dersom tilleggsskatten ikke overstiger NOK 600 skal det ikke ilegges tilleggsskatt, jf. § 10-3 nr. 2 litra d. Lovgiver gir med en slik beløpsgrense av hensyn til masseforvaltningen et krav om at unndratt inntekt eller formue må være av noe omfang for at det i det hele tatt skal være hensiktsmessig å behandle saken (kostnads- og nyttevurdering).

Tilleggsskatt skal etter svensk rett ikke ilegges dersom ”det skattebeløp som kunde ha undandragits [...]är obetydligt”, jf. TL 5 kap. 8§ nr. 5. Ved bedømmelsen av om skattebeløpet er ubetydelig vurderes enhver skatt som påvirkes av den uriktige opplysningen isolert.<sup>130</sup> Et skattebeløp skal anses ubetydelig dersom det ikke overstiger 10 % av ”prisbasbeløpet”<sup>131</sup> som følger av lagen (1962:381) om allmän försäkring.<sup>132</sup> Dersom det foreligger flere uriktige opplysninger i samme sak, og dette har ført til at det er flere unndratte beløp som hver for seg ikke overstiger 10 %, oppstilles en beløpsgrense på 15 % for det samlede beløpet. For året 2010 utgjorde prisbasbeløpet SEK 42 400. Dette medfører at beløpsgrensen for å kunne ilegge tilleggsskatt etter svensk rett er SEK 4 240. Grunnbeløpet i norsk rett tilsvarer i stor grad prisbasbeløpet. Grunnbeløpet i 2010 var NOK 75 641. Etter norsk rett ville denne løsningen medført en nedre grense på NOK 7 564.

Beløpsgrensen etter svensk rett skiller seg fra beløpsgrensen som oppstilles i norsk rett. Beløpet etter de norske reglene gjelder tilleggsskattens størrelse og ikke størrelsen på det beløp som er, eller forsøkt, unndratt. Beløpsgrensen på NOK 600 gjelder den totalt ilagte tilleggsskatten, der både ordinær og skjerpet skal regnes med. Det laveste unndratte beløpet det ilegges tilleggsskatt av etter norsk rett blir dermed NOK 998, med den maksimale satsen på 60 % og minimum tilleggsskatt på NOK 600, mens beløpet

---

<sup>130</sup> Prop. 2002/03:106 s. 238.

<sup>131</sup> Tilsvarer det norske Grunnbeløpet(G).

<sup>132</sup> Skatteverkets ställningstaganden 10/05.

etter svensk rett er SEK 4 240. Med sats på 40 %, vil den lavest ilagte tilleggsskatten utgjøre SEK 1 712, mot NOK 600 etter norsk rett.

Danmark opererer også med minimumsgrenser for ileggelse av sanksjon.<sup>133</sup> Det skilles mellom de forsettelige og uaktsomme overtredelsene. En forsettelig overtredelse ilegges ikke sanksjon såfremt det unndratte beløpet er under DKK 5 000. For de grovt uaktsomme overtredelsene gjelder en tilsvarende grense på DKK 10 000. Samtidig er det gjennom praksis en bevismessig forhåndspresumsjon ved unndragelser under DKK 10 000. Disse skal som utgangspunkt alene anses som utslag av uaktsomhet og avsluttes normalt med advarsel eller henstilling.

### 5.7 Rimelighetsvurdering – opportunitetsprinsipp?

Etter svensk rett vurderes det ”om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp” jf. Taxeringslagen 5 kap. 14§ tredje ledd nr. 2. Av hensyn til rettssikkerheten og et riktig resultat, oppstilles dermed et opportunitetsprinsipp. Ligningsmyndighetene skal foreta en helhetsvurdering av de omstendigheter som foreligger.

Tilsvarende vurdering følger ikke av ligningsloven kap. 10 for ileggelse av tilleggsskatt i norsk rett. Lovgiver kan likevel ha lagt til grunn at et opportunitetsprinsipp gjelder til i grad. Endringen i ordlyden fra ”skal ilegges” til ”ilegges” åpner for et slikt prinsipp. Lovgiver har gitt uttrykk for at dette likevel ikke skal gi ligningsmyndigheten diskresjonær kompetanse.<sup>134</sup> Endringen viser til at begrensninger som følger av EMK skal legges fullt ut til grunn ved praktiseringen. Ligningsmyndighetene kan på grunn av ressursituasjonen til en viss grad prioritere hvilke saker som skal vurderes med hensyn til tilleggsskatt, selv om beløpet overstiger NOK 600, men ikke foreta en nærmere rimelighetsvurdering.<sup>135</sup>

Det er usikkert om EMK oppstiller et proporsjonalitetsprinsipp som krever en rimelighetsvurdering av om tilleggsskatt bør ilegges i det konkrete tilfellet, men mye

---

<sup>133</sup> Procesvejledningen R.5.1.

<sup>134</sup> Innst.O.nr.118(2008-2009) s 7.

<sup>135</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 48.

tyder på at det ikke eksisterer et slikt prinsipp.<sup>136</sup> Norske domstoler har i flere saker lagt til grunn at EMDs praksis har gitt uttrykk for et slikt prinsipp, uten nærmere henvisninger.<sup>137</sup> Senere svensk rettspraksis<sup>138</sup> har igjen vist til proporsjonalitetsprinsipp som følge av EMDs praksis.<sup>139</sup> Nasjonale myndigheter kan ikke være for dynamisk i tolkningen av konvensjonen, og kan således ikke uten videre innfortolke et slikt prinsipp i konvensjonen.<sup>140</sup> Dette hindrer likevel ikke at det nasjonalt foretas rimelighetsvurderinger. Norske lovgivere har uttrykkelig valgt ikke å åpne for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en forholdsmessighetsvurdering, selv om det anses som en ”sikkerhetsventil”.<sup>141</sup> Lovgivers oppfatning er at en slik rimelighetsvurdering vil kunne medføre forskjellsbehandling og mindre forutberegnelighet.

Unnskyldningsgrunnene kan likevel gi antydning til en rimelighetsvurdering. Samlet sett kan unnskyldningsgrunnene være tilstrekkelige til bortfall eller reduksjon av tilleggsskatt, selv om de hver for seg ikke er det.<sup>142</sup> I tillegg skal ligningsmyndighetene ex officio til en viss grad vurdere ut i fra sakens opplysninger om det foreligger unnskyldende grunner, selv om skattyter av eget tiltak ikke har anført dette i sitt tilsvarende til skattekontoret.<sup>143</sup> Et ytterligere moment er at ligningsmyndighetene ikke plikter å begrunne hvorfor de ikke legger tilleggsskatt, der det ikke er sendt ut varsel om slik, jf. ligningsloven § 3-11 motsetningsvis.<sup>144</sup> Bakgrunnen for en slik unnlattelse blir dermed vanskelig å etterprøve, og kan åpne for at ressursmessige hensyn skjuler en rimelighetsvurdering.

Rettspraksis viser at domstolene anvender et proporsjonalitetsprinsipp. Ut i fra forholdsmessighetshensyn kom retten i Rt.2006/333 til at beregning av tilleggsskatt for tidfestingsfeil måtte foretas på grunnlag av en nettometode, og ikke bruttometode som

---

<sup>136</sup> RÅ 2000 ref. 66, jf. Skatteprosess(2011) s. 182 flg.

<sup>137</sup> Rt.2006/333, Rt.2006/593 og Rt.2006/1573 jf. Skatteprosess(2011) s.169 flg..

<sup>138</sup> RÅ 2007 ref. 65

<sup>139</sup> Rt.2006/333

<sup>140</sup> Rt.2000/996.

<sup>141</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 48 punkt 8.5.3.

<sup>142</sup> Lignings-ABC 2009/10 s.1114.

<sup>143</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 42.

<sup>144</sup> Skatteprosess(2011) s. 180.

tidligere hadde blitt anvendt. Ligningsmyndighetene vil legge rettspraksis til grunn for forvaltningen av lovverket.

Oppportunitetsprinsippet gjelder i dansk rett på bakgrunn av den strafferettslige sanksjonsmodellen. Påtalemyndigheten straffeforfølger forhold i det omfang dette anses hensiktsmessig i forhold til den siktede og sakens konkrete og generelle omstendigheter for øvrig, jf rettsplejeloven § 722 første og annet ledd.<sup>145</sup>

## **6 Skyldkrav**

Et viktig spørsmål ved ileggelse tilleggsskatt og straff er om sanksjonen ilegges på et rent objektivt grunnlag eller om det også kan eller skal tas hensyn til skattyternes subjektive forhold.

Tilleggsskatten er ment å være en tilnærmet objektiv sanksjon.<sup>146</sup> Det oppstilles ikke krav til at vedkommende forstod, eller burde forstått, at opplysningene som ble gitt ligningsmyndighetene kunne medføre skattemessige fordeler. Formelt foretas det ingen vurdering av skyld ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt.

Forholdet til unnskyldningsgrunnene har reist spørsmål om hvilken skyldgrad som egentlig kreves.<sup>147</sup> Det kan sies å foreligge en mindre skyldvurdering i bedømmelsen av om det foreligger unnskyldningsgrunner. I denne bedømmelsen vil det foretas en vurdering av om skattyter har oppfylt kravet til lojal og aktsom oppfyllelse av opplysningsplikten. Ligningsmyndighetene skal i utgangspunktet ikke vurdere om det foreligger unnskyldningsgrunner såfremt skattyteren selv ikke har anført slike. Ettersom det er skattyter som må bevise at vedkommende ikke har opptrådt uaktsomt, kan det

---

<sup>145</sup> Pedersen s. 235.

<sup>146</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 60 punkt 9.3

<sup>147</sup> Straffeprosess(2011) s. 168-169.

sies at tilleggsskatt kan ilegges på ”et tilnærmet objektivt grunnlag”<sup>148</sup>, eller ved ”uaktsomhet med omvendt bevisbyrde”.<sup>149</sup>

Etter svensk rett er det ingen krav til skyld for å kunne ilegge tilleggsskatt.<sup>150</sup> De subjektive forutsetningene for illeggelse av tilleggsskatt etter svensk rett, fremgår av unnskyldningsgrunnene tilsvarende norsk rett.<sup>151</sup> De samme vurderingene om skyldkrav som foretas for de norske reglene, må derfor kunne foretas i forhold til de svenske tilleggesskattereglene.

For å kunne ilegge skjerpet tilleggsskatt i norsk rett, kreves det derimot at skattyter forsettelig eller grovt uaktsomt har gitt de uriktige eller ufullstendige opplysninger eller har unnlatt pliktig levering av selvangivelse. Det kreves samtidig at skattyter forstod eller burde forstått at de opplysningene som ble gitt kunne ha ført til skattemessige fordeler. Skyldkravet innebærer at skjerpet tilleggsskatt er forbeholdt de tilfeller der skattyteren er sterkt å klandre. Den norske løsningen med skjerpet tilleggsskatt ble vurdert av svenske lovgivere under lovarbeidet. Lovgiver anså det som ”otvivelaktigt leda till gränsdragningsproblem och vanskliga bedömningar, varför en sådan ordning inte kunde föreslås”<sup>152</sup> Tilleggsskatt etter svensk rett er således ikke for noen del formelt avhengig av skattyters skyld.

De danske reglene om straff og bøter for overtredelse av skattelovgivningen følger prinsippene i strafferetten. Etter de strafferettslige prinsippene, kreves det forsett eller grov uaktsomhet fra skattyterens side for å ilegge slike sanksjoner. I forsettet ligger det en vurdering av om skattyter har foretatt den straffesanksjonerende handlingen med viten og vilje med den hensikt å unndra skatt. Grov uaktsomhet foreligger når skattyter har utvist en svært klanderverdig opptreden i forhold til den alminnelige handlingsnorm blant pliktoppfyllende skattytere.

---

<sup>148</sup> Rt.2006/1409 avsnitt 117.

<sup>149</sup> Skatteprosess(2011) s. 306.

<sup>150</sup> Prop. 2002/03:106 pkt 11.1.

<sup>151</sup> Prop. 2002/03:106, pkt. 11.2

<sup>152</sup> Prop. 2002/03:106 s. 159.

## 7 Sanksjoner overfor tredjepersoner

Utgangspunktet er at ”skattyter” ilegges tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. Den ”skattskyldige” ilegges tilleggsskatt også etter svensk rett, jf. Taxeringslagen 5 kap. 1§. Anvisningen til skattyter signaliserer at det er skattesubjektet som ilegges sanksjonen, ikke nødvendigvis den som faktisk avgir den uriktige opplysningen til ligningsmyndighetene.<sup>153</sup>

Begrunnelsen for dette er at skattyteren har ansvaret for å påse at opplysningene som fremgår av selvangivelsen, også i tilfeller der den er forhåndsutfylt med opplysninger fra tredjemenn, er så riktig og fullstendig at ligningsmyndigheten kan foreta en korrekt skatteberegning. Det følger blant annet av ligningsloven § 4-1. Sentralt er også at det er skattyteren som får fordelene av en eventuell skatteunndragelse. Tilleggsskatten er forbeholdt de skattytere der skatteoppgjøret er eller kan være påvirket av opplysningssvikten. En tredjeperson, som ikke selv får skattemessige fordeler, vil dermed ikke kunne ilegges tilleggsskatt. Dette innebærer ikke at tredjepersoner alltid går fri fra sanksjon i slike saker.

Der skattyteren ikke har tilstrekkelig betalingsevne til å betale skattekravet, kan staten få dekket dette økonomiske tapet ved å rette et erstatningskrav mot andre enn de skatte- og avgiftspliktige, og ansvarliggjør medvirkende personer på bakgrunn av det ulovfestede erstatningsansvaret.<sup>154</sup> Erstatningsansvaret drøftes ikke videre.

Utover erstatningsansvar, som ikke er straff, kan tredjepersoner ilegges straff på to grunnlag. For det første kan svikt i tredjepersonens egen opplysningsplikt medføre skattemessige fordeler for skattyter. For det andre kan opplysninger som for øvrig kommer fra tredjepersoner gi slike fordeler som rettferdiggjør sanksjoner.

Overtredelse av en tredjepersons opplysningsplikt kan sanksjoneres med daglig løpende tvangsmulkt, jf. ligningsloven § 10-6 nr. 1, eller straff etter § 12-1 nr.1 litra d.

Overtredelse av plikten til å avgi tredjepersonsopplysninger kan straffeforfølges etter

---

<sup>153</sup> Lignings-ABC 2009/10 s. 1113.

<sup>154</sup> NOU 2009: 4 s. 229.



skattebrottslagen 2§ (min uth.). Det følger av Skattekontrollloven § 13 at ”[d]en, der ... afgiver urigtige eller vildledende oplysninger” straffes for skatteunndragelse. Det er etter ordlyden dermed ikke sagt at ansvaret kun omfatter skattesubjektet selv. Følgelig kan ansvaret også gjøres gjeldende overfor personer som opptrer på vegne av skattesubjektet. Dette vil typisk være advokater, revisorer og ledere i juridiske selskaper. At det ikke kreves at opplysningene gjelder den som avgir opplysningen fremgår også av uttrykksmåten ”til brug ved afgjørelse af, om *en person* er undergivet skatteplikt”<sup>155</sup>. Ved å vise til ”en person” og ikke til skattyter, utvides personkretsen i forhold til norsk og svensk rett. Opplysningene kan gjelde skattyter selv så vel som andre. I tillegg til at det i bestemmelsens første punktum fremgår at medvirkning til skatteunndragelse er straffbart, har lovgiver gitt et medvirkningstillegg i bestemmelsens annet punktum: ”[p]å samme måte straffes medvirken til skattesvig, jf. Straffeloven § 23”. Såfremt den som medvirker til skatteunndragelsen ikke påvirkes direkte, kan straffen settes ned, jf. Straffeloven § 23 annet ledd. Bestemmelsen utfyller reguleringen av medvirkningsansvaret. På dette punkt skiller også dansk rett mellom skattyteren som får fordel og den medvirkende tredjepersonen, i likhet med tilleggsskattereglene i norsk og svensk rett.

Etter norsk rett kan tredjepersoner forøvrig ilegges straffesanksjon etter ligningsloven § 12-1 nr. 2 for medvirkning. Tilsvarende kan en medvirker sanksjoneres etter svensk rett, jf. Brottsbalklagen(1962:700) 23 kap. 4§. Etter dansk rett sanksjoneres en tredjepart som ikke oppfyller kontrollopplysningsplikten med straff etter skattekontrollloven § 14 for ”forsætligt eller af grov uagtsomhed [avgitt] urigtige eller vildledende oplysninger...”. En tredjepart som medvirker til skattyters skatteberegning er således påført de samme pliktene som skattyter selv. Det kan også fra myndighetenes side pålegges daglige bøter i likhet med norsk og svensk rett, jf. skattekontrollloven § 9, dersom tredjepersoner ikke avgir opplysningene i tide.

Kun næringsdrivende straffes for medvirkning etter dansk rett, jf. Skattekontrollloven § 13C. En privatpersons medvirkning til en næringsdrivendes skatteunndragelse straffes

---

<sup>155</sup> Mine uthevinger.

dermed ikke.<sup>156</sup> Svensk rett har ingen tilsvarende lovregulering av forholdet i likhet med norsk rett. I prinsippet kan også en privatperson straffes for medvirkning etter den svenske bestemmelsen.

Rt.2010/422 behandlet medvirkeransvar på privatperson som hadde inngått avtale om ”svart arbeid” med en næringsdrivende. Avtalen gikk ut på at det skulle utføres byggearbeider på en privatpersons hytte uten å oppgi arbeidene til skatte- og avgiftsmyndighetene. Da privatpersonen selv ikke hadde unnlatt å sende inn opplysninger til ligningsmyndighetene, ble han ansett som medvirker, og ikke hovedmann. Retten la vekt på at skatte- og avgiftsunndragelse er et ”betydelig samfunnsproblem, som det er viktig å reagere mot”, og innebærer at ”også en privatperson som inngår avtale om svart arbeid med næringsdrivende i utgangspunktet risikerer en ubetinget sanksjon”.<sup>157</sup> Det var et skjerpene moment at privatpersonen hadde oppgitt uriktige opplysninger til avgiftsmyndighetene da de forhørte seg om byggearbeidene som var foretatt. Dommen er kritisert av Gjems-Onstad, som mener at den er for streng, nasjonalt så vel som internasjonalt.<sup>158</sup>

Kjøper av tjenester, og varer sammen med tjenester, er medansvarlig for unndratt skatt og avgift dersom kjøpesummen overstiger NOK 10 000 og kjøperen ikke har betalt gjennom bank.<sup>159</sup>

Sanksjoneringen av en tredjeperson som ikke overholder opplysningsplikten er lik i de skandinaviske landene. Hovedregelen er at tredjepersoner ilegges straff. For tilfeller der tredjepersonen får skattemessige fordeler av opplysningssvikten, vil tilleggsskatt fremstå som en naturlig sanksjon også for tredjepersonen. Tredjepersonen opptrer da samtidig som ”skattyter” og ilegges derfor tilleggsskatt etter norsk og svensk rett. For medvirkere som ikke har hatt noen skattemessige fordeler, vil det derfor være nærliggende å reagere med straff for brudd på skattelovgivningen generelt.

---

<sup>156</sup> Pedersen s. 325.

<sup>157</sup> Avsnitt 13.

<sup>158</sup> Skatteprosess(2011) s. 304.

<sup>159</sup> Prop. 1 LS(2010-2011) s. 87 og Prop. 1 L(2009-2010).

Reglene viser at vurderingen av handlingens alvorlighetsgrad er noe ulik i de skandinaviske landene. Etter dansk rett likestilles tredjemanns manglende overholdelse av opplysningsplikten med tilsvarende handling fra skattyteren. Etter norsk og svensk rett likestilles ikke disse handlingene ved ileggelse av tilleggsskatt. Terskelen for ileggelse av tilleggsskatt er lavere enn terskelen for å ilegge straff, og medfører at tilleggsskatt legges lettere enn straff.

## 8 Beviskrav

Den utbredte forståelsen av uskyldspresumsjonen i EMK art. 6 nr. 2 er at bestemmelsen er en bevisbyrderegel som pålegger påtalemyndigheten bevisbyrden, og samtidig beskytter ”enhver” mot skyldkonstaterende uttalelser.<sup>160</sup> Det er også antatt at uskyldspresumsjonen anviser et skjerpet beviskrav i forhold til det som tidligere har vært brukt i slike sanksjonssaker.<sup>161</sup> EMK oppstiller ikke krav til at forholdet er bevist utover enhver rimelig tvil. Minstekravet til bevisets styrke i tilleggsskattesaker er at det må være ”klart” sannsynlig.<sup>162</sup> Det vil således være i strid med EMK og operere med et lempeligere beviskrav.

Beviskravet omfatter vilkåret om at skattyter må ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlatt pliktig levering av selvangivelse, og vilkåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Det gjelder også størrelsen på den skattemessige fordelen og motbevisning av anførte unnskyldningsgrunner.<sup>163</sup>

Etter de tidligere reglene anvendte norske ligningsmyndigheter alminnelig sannsynlighetsovervekt som beviskrav ved ileggelse av alminnelig tilleggsskatt. Dette er i strid med EMKs krav til bevisets styrke, og nødvendiggjorde en skjerping av kravet i norsk rett. For ordinær tilleggsskatt etter norsk rett anvendes i dag klar

---

<sup>160</sup> Aall s. 342 og 371.

<sup>161</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 63, og Prop. 2002/03:106 s. 119.

<sup>162</sup> Rt.2008/1409(Sørum), avsnitt 64, og Ot.prp. nr. 82 punkt 8.9.3.

<sup>163</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 57.

sannsynlighetsovervekt.<sup>164</sup> Tilsvarende beviskrav anvendes i svensk rett, jf. ”klart framgå”, jf. Taxeringslagen 5 kap. 1 § annet ledd. Ved lovrevisjonen av tilleggsskattereglene i Sverige endret beviskravet ordlyd fra ”befinnas”. Beviskravet etter de tidligere svenske reglene ga også anvisning på klar sannsynlighetsovervekt, slik at endringen av ordlyden ikke innebar noen realitetsendring i Sverige.<sup>165</sup>

For ileggelse av skjerpet tilleggsskatt etter norsk rett gjelder krav til ”bevist utover enhver rimelig tvil”. Beviskravet gjelder da også skyldkravet. Departementet<sup>166</sup> begrunnet dette valget med at: ”Ettersom skjerpet tilleggsskatt i en del saker vil være et alternativ til straffeforfølgning, bør valget mellom skjerpet tilleggsskatt og anmeldelse til politiet etter departementets oppfatning i hovedsak baseres på overtredelsens grovhet, ikke på grunnlag av lempeligere beviskrav”. For ileggelse av straff etter dansk rett, også administrative bøter som trer i stedet for straff, kreves det at det er bevist utover enhver rimelig tvil at vilkårene for sanksjonsileggelse er oppfylt.<sup>167</sup> Generelt er dette det strengeste beviskravet som anvendes, og kreves generelt i straffesaker, jf. uskyldpresumsjonen i EMK art. 6 nr. 2.

## 9 Beregningsgrunnlag og sats

Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten i norsk rett er ”den skatt som er eller kunne vært unndratt”, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1. Svensk tilleggsskatt beregnes tilsvarende, jf. Taxeringslagen 5 kap. 4 §. Unntak for tidfestingsfeil.<sup>168</sup>

De norske satsene for tilleggsskatt ble endret med virkning fra 1. januar 2010.<sup>169</sup> Etter gjeldende rett skal det ilegges en fast sats på 30 % av den skatt som er eller kunne vært unndratt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1. Den mulighet det var tidligere til å legge ordinær tilleggsskatt med redusert sats på 7,5 % eller 15 % der det forelå

---

<sup>164</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) punkt 8 og Rt.2007/1217.

<sup>165</sup> Prop. 2002/03:106 s. 118-120, jf. Pedersen s. 66.

<sup>166</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 61.

<sup>167</sup> Pedersen s. 60.

<sup>168</sup> Punkt 4.1.1.3.

<sup>169</sup> Endringslov 19. juni 2009 nr. 49.

unnskyldningsgrunner, eller 1 % der det forelå frivillig retting, er i utgangspunktet ikke lenger aktuelt. Tilleggsskatten skal bortfalle i sin helhet dersom det foreligger unnskyldningsgrunner. Unntak gjelder der opplysningssvikten er begått før 2010 og varsel om tilleggsskatt sendes i 2010 eller senere. Ligningsmyndighetene skal da anvende det regelsett som er mest fordelaktig for skattyteren. I tillegg kan det etter norsk rett ilegges skjerpet tilleggsskatt med sats på 15 % eller 30 %, jf. ligningsloven § 10-5 nr. 3. Skjerpet tilleggsskatt forutsetter at det ilegges ordinær tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-5 nr. 1 if. Anvendelse av sats ved skjerpet tilleggsskatt avhenger av størrelsen på det unndratte beløp, graden av utvist skyld og forholdende for øvrig.<sup>170</sup> Et stort beløp tilsier en sats på 30 %. Tilsvarende sats vil anvendes for gjentakelsestilfeller. Samtidig vil det normalt anvendes sats på 15 % der det er lav grad av skyld, og forsett kan utelukkes, men også andre forhold kan tas i betraktning i konkrete tilfeller. Målet er å komme frem til et riktig og rettferdig resultat.

Svensk tilleggsskatt ilegges med en hovedsats på 40 % jf. Taxeringslagen 5 kap. 4§. Satsen kan nedsettes i enkelte situasjoner.<sup>171</sup> Dersom opplysningene er rettet eller det hadde vært mulig å rette dem gjennom kontrollmateriale som normalt er tilgjengelig for ligningsmyndighetene, og som har vært tilgjengelig for disse før utgangen av november i ligningsåret, settes satsen til 10 %. Kontrollmateriale er etter loven opplysninger som er tilgjengelig for ligningsmyndighetene ved ligningsbehandlingen. For at satsen skal kunne settes til 10 %, kreves det at kontrollmaterialet er generelt. Det vil si at det omfatter alle eller tilnærmet alle skattepliktige borgere i landet, typisk opplysninger i bilregistre som viser om skattyter har bil, og eventuelt hva slags bil. Det kreves likevel ikke at materialet er direkte tilgjengelig for ligningsmyndighetene. Opplysninger som fremgår av alle tilgjengelige databaser, både offentlige og interne omfattes dermed av kontrollmaterialet som kan medføre en slik redusert sats. Materiale eller opplysninger som er innhentet etter konkrete påkrav, utredninger eller kontrollaksjoner omfattes ikke.<sup>172</sup> Det er videre ikke tilstrekkelig at ligningsmyndigheten får en mistanke om at opplysninger som er gitt er uriktige, det må gå klart frem av kontrollmaterialet.

---

<sup>170</sup> Ot.prp.nr.82(2008-2009) s. 60.

<sup>171</sup> Prop. 2002/03:106 s. 158.

<sup>172</sup> Prop. 2002/03:106 s. 123

I dansk rett anvendes i stor grad et standardisert bøtesystem som et alternativ til annen straff. Bøtestrafen skal beregnes ut ifra fastsatte takster. I utgangspunktet skal det ikke tas hensyn til skattyterens subjektive forhold ved sanksjonsfastsettelsen. Graden av utvist skyld påvirker likevel bøtesatsen. Ved skatteunndragelse er botens størrelse to ganger det beløp som er unndratt ved forsettelige forhold. Der skattyter kun har opptrådt grovt uaktsom ved skatteunndragelse, er botens størrelse én gang den unndratte skatt. Dersom den unndratte skatt beløpsmessig er under DKR 60 000, halveres satsene. Dersom skattyter har handlet forsettelig, og den unndratte skatten overstiger DKR 250 000, ilegges frihetsstraff og tilleggsbøter etter Straffeloven § 50 annet ledd. Det legges normalt ned en påstand om én gang det unndratte beløp for tilleggsboten. Ved passivt skattesvik etter Skattekontrollloven § 16 annet ledd, settes boten til en tredjedel av den unndratte skatten. Lett konstaterbare avvik medfører at satsen reduseres med en tredjedel. For enkeltstående unndragelser kan boten i sin helhet bortfalle eller nedsettes med halvparten av normalboten. For forsøk på skatteunndragelse settes boten normalt til halvdelen av normalboten. Tilsvarende gjelder for medvirkning. Også forholdets alder kan være avgjørende for botens størrelse. Dersom det er tale om forhold som er mer enn fem år gamle, reduseres boten med halvparten av normalboten.<sup>173</sup> I tillegg vil eksistens av unnskyldningsgrunn også kunne nedsette eller gi grunnlag for bortfall av straffen.

## 10 Sluttvurderinger

### Felles konvensjonsgrunnlag – ulike sanksjonsmodeller

EMK stiller skjerpede til illeggelse av tilleggsskatt i Norge og Sverige, og har ført til lovreformer i begge land. Konvensjonen fremstår som en grunnpilar som styrer de nasjonale reglens utforming av tilleggsskatt mot strafferettslig regulering, jf. EMK art. 6 nr. 1. Dette skulle tilsi at sanksjonsileggelse for overtredelse av skattelovgivningen er lik i de skandinaviske landene. Det er ikke til tilfellet, selv om tilleggsskattmodellen i Norge og Sverige etter de siste lovendringene er tilnærmet straffesanksjonsmodellen i Danmark.

---

<sup>173</sup> Procesvejledningen R. 5.

Såfremt kravene som følger av konvensjonen oppfylles, kan statene selv bestemme hvordan de vil utforme lovgivningen på bakgrunn av skjønnsmarginen. Dette har gitt til dels ulik regelutforming i Skandinavia. Det objektive grunnlaget for ileggelse av tilleggsskatt og straff i Skandinavia er tilnærmet identisk. De store forskjellene viser seg i krav til forholdsmessighet, bevis, skyld og forholdet mellom skattyter og tredjepersoner.

#### Rimelighetsvurdering/forholdsmessighetsprinsipp

Mange av de samme omstendighetene som medfører bortfall eller redusert straff etter dansk rett, har tilsvarende virkning for tilleggsskatten etter norsk og svensk rett. Selv om det ikke formelt opereres med et forholdsmessighetsprinsipp i norske skattesaker, medfører adgangen til en samlet unnskyldningsvurdering at prinsippet likevel anvendes i norsk rett, om enn i skjulte former. Ved ileggelse av tilleggsskatt i svensk rett skal det foretas en forholdsmessighetsvurdering, jf. Taxeringslagen 5 kap. 14§ tredje ledd nr. 1. De svenske tilleggsskattereglene tilsvarer i stor grad de norske reglene. Dette tilsier at det kan, og bør, anvendes et slikt prinsipp for ileggelse av tilleggsskatt også i norsk rett.

Jeg mener at det vil være en fordel å foreta en mer helhetlig vurdering ved ileggelse av tilleggsskatt, først og fremst av hensyn til skattyterne. For skattyterne vil det kunne være en trygghet i å vite at det er foretatt en vurdering av forholdene som helhet, slik at nyanseforskjeller også kan bli tatt hensyn til. Synspunktet er også uttrykt av Gjems-Onstad 2008 s.1232. Det praktiseres, og vil alltid bli praktisert, en eller annen form for opportunitet ved ileggelse av tilleggsskatt. Rimelighetsavveininger kan ligge skjult under andre etiketter, slikt som unnskyldelige forhold eller bevisvurdering.<sup>174</sup>

Strafferettslig skal det vurderes om straffen er proporsjonal med lovbruddet og forholdene for øvrig for å finne en rimelig straff. Tilleggsskatt anses som straff etter EMK, og kan komme opp i betydelige summer.

---

<sup>174</sup> Skatteprosess(2011) s. 180.

Når domstolene tydelig anvender et forholdsmessighetsprinsipp, også i tilleggsskattesaker, vil det være dårlig ressursallokering å utelukke en slik vurdering hos ligningsmyndighetene. På denne bakgrunn vil det kunne være en fordel å lovfeste en rimelighetsvurdering i Norge, slik at det blir en mer åpen vurdering som skattyterne kan ha tillit til behandler like tilfeller likt, og ulike ulikt.

#### Likestilling av tredjepersoner og skattesubjekt

Tredjepersonsopplysninger står sentralt i de skandinaviske skattesystemene.

Tredjepersoner som overtrer opplysningsplikten sanksjoneres forskjellig i Skandinavia. Etter dagens regler er det kun dansk rett som i utgangspunktet likestiller tredjeperson og skattyter, jf. ordlyden i skattekontrollloven § 13. Norsk og svensk rett legger til grunn de skattemessige fordelene som tilkommer skattyteren og at sanksjoner følger disse fordelene, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1 og Taxeringslagen 5 kap. 1§ første ledd. Strafferettslig likestilles skattyter og tredjepersoner, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 d og nr. 2 og Brottbalklagen 23 kap. 4§.

I prinsippet burde det ikke skilles mellom hvem de uriktige eller ufullstendige opplysningene kommer fra såfremt skatteunndragelsen materialiserer seg. Skatteunndragelse vil effektueres enten opplysningene kommer fra skattyter eller tredjeperson, og det vil derfor kunne være en fordel å lovfeste en likestilling av disse handlingene i likhet med dansk rett. Etter den norske tilleggsskattemodellen, er det i dag strengere krav til skyld og bevis for å ilegge tredjepersoner sanksjon enn skattyteren selv. Den økende anvendelse av tredjepersonsopplysninger tilsier at det burde bli enklere å sanksjonere også tredjepersoner som opptrer uaktsomt i avgivelsen av opplysninger til ligningsmyndighetene på lik linje med skattyter. Samtidig bør ikke skattyter fritas ansvaret for en korrekt selvangivelse i sin helhet.

#### Bevis- og skyldkrav

Beviskravet for illeggelse av straff for overtredelse av skattelovgivningen er strengere i Danmark enn illeggelse av tilleggsskatt i Sverige og ordinær tilleggsskatt i Norge der det kreves henholdsvis *in dubio pro reo* (bevist utover enhver rimelig tvil) og klar sannsynlighetsovervekt. Anvendelse av ulike beviskrav tilsier at det lettere vil ilegges



tilleggsskatt etter svensk rett enn skjerpet tilleggsskatt etter norsk rett, og straff eller bot etter dansk rett.

Per dags dato kreves ikke skyld for å illegge tilleggsskatt i Norge og Sverige, mens det kreves grov uaktsomhet eller forsett for å illegge straff for det samme i Danmark. I teorien tales det om et tilnærmet objektivt grunnlag, eller uaktsomhet med omvendt bevisbyrde for illeggelse av tilleggsskatt. Ettersom tilleggsskatt anses som straff etter EMK, hadde det vært mer naturlig å anvende et krav til uaktsomhet i samsvar med uskyldspresumsjonen i art. 6 nr. 2 ved illeggelse av tilleggsskatt.

Det er uttrykt av Gjems-Onstad at: ”Tilleggsskatten hadde vært mer naturlig å anvende hvis den forutsatte uaktsomhet og ivaretok et opportunitetsprinsipp. Beviskravene må antagelig nyanseres og skille mellom klar sannsynlighetsovervekt og hevet over enhver rimelig tvil. Men ved å stille krav til uaktsomhet også ved ordinær tilleggsskatt, dvs. anvende ligningsloven § 10-5 nr. 1 første punktum siste del også ved ordinær tilleggsskatt, ville også antall nyanser blitt noe redusert.”<sup>175</sup> Dette slutter jeg meg til.

Ingen av sanksjonsmodellene i Skandinavia fremstår som perfekt eller åpenbart bedre enn andre. Juridisk fungerer alle tilsynelatende tilstrekkelig tilfredsstillende, men det kan være grunn til å vurdere justeringer av norsk rett for å tydeliggjøre krav til skyld hos skattyter, utviklingen av opplysningssvikt fra tredjepersoner og bruken av forholdsmessighetsvurderinger.

---

<sup>175</sup> Skatteprosess(2011) s. 306.

## 11 Litteratur- og kildeliste

### Bøker og andre publikasjoner:

Almgren, Karin og Leidhammar, Börje. *Skattetillägg och skattebrott*. Stockholm, 2006.

Baaz, Christoffer og Cesar Wahlbeck. *Skattetillägg i Internprissättningsprocesser – En studie av begreppet oriktig uppgift*. Jönköping 2009. (Masteroppgave, Internationella Handelshøgskolan i Jönköping) <http://www.isr.org.se/stipendier/ChristofferCesar.PDF>.

Gjems-Onstad, Ole: *Norsk Bedriftsskatterett*. 7. utgave. Oslo 2008

Pedersen, Jan: *Skatte & afgiftsstrafferet*, 3. utgave, København 2009

Ruud, Morten og Ulfstein, Geir: *Innføring i folkerett*, 3. utgave, Oslo 2006

Rytter, Jens Elo. *Dansk-europæisk menneskerettighedsbeskyttelse – om en fredelig forfatningsretlig revolution*. I: Juristen. nummer 6/7, september 2010, s.187-195.

*Skatteprosess*. Redigert av Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre. (Gyldendal Forlag 2011 - Ikke utgitt manuskript)

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utgave, Oslo 2009

Aall, Jørgen. *Rettsstat og menneskerettigheter*. 2. utgave, Bergen, 2007.

Processuelle regler på SKATs område 2010-2 (Procesvejledningen)

Skattedirektoratets håndbøker, *Lignings-ABC 2009/10*, Oslo 2009

Skattedirektoratets håndbøker, *Lignings-ABC 2010/11*, Oslo 2010

Skattedirektoratets melding nr. 9/01, august 2001. *Aktuelle problemstillinger i ligningsloven*

Skatteverkets ställningstaganden 10/05:

[www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/tidigarear/2005/stallningstaganden2005/13035841405111.5.5c13cb6b1198121ee8580002338.html?posid=1&sv.search.query.allwords=Dnr 130 358414-05/111](http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/tidigarear/2005/stallningstaganden2005/13035841405111.5.5c13cb6b1198121ee8580002338.html?posid=1&sv.search.query.allwords=Dnr+130+358414-05/111)(2.3.2011)

### Lov- og traktatsamlinger:

Gjems-Onstad, Ole: *Skattelovsamlingen 2009-10*, Oslo 2010

*Norges lover 1687-2008*, Oslo 2009

Fauchald, Ole Kristian og Tuseth, Bård Sverre, *Global and European Treaties 2007*, Oslo 2007

### Lover:

#### **Norge**

Ligningsloven	Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
Endring til lignl.	Lov 2010-12-10 nr. 62 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven), virkning f.o.m. 1.1.2011.
Skatteloven	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
Straffeloven	Lov 22. mai nr. 10 1902 Almindelig borgerlig Straffelov
Menneskerettsloven	Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking v menneskerettighetenes stilling i norsk rett

#### **Danmark**

Ligningsloven	LBKG 2010-11-29 nr. 1365 Ligningsloven
Menneskerettighedskonventionsloven	LBKG 1998-10-19 nr 750 Menneskerettighedskonventionsloven
Retsplejeloven	LBKG 2010-10-26 nr. 1237 Retsplejeloven
Skatteforvaltningsloven	LBKG 2011-02-23 nr 175 Skatteforvaltningsloven
Skattekontrolloven	LBKG 2005-11-24 nr. 1126 Skattekontrolloven
Straffeloven	LBKG 2010-10-26 nr. 1235 Straffeloven

#### **Sverige**

Brottsbalklagen	Lag (1962:700).
Deklarationsombudlagen	Lag (2005:1117) om deklarationsombud
Förvaltningsprocesslag	Lag (1971:291).

Konventionslagen	Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.
Regeringsformen	Lag 1974:152 Regeringsform.
Skattebrottslagen	Lag (1971:69)
Taxeringslagen	Lag (1990:324) Taxeringslag
<b>Konvensjoner</b>	
EMK	1950 Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms as Amended by Protocol No. 11(ECHR).
Wien-konvensjonen	Vienne Convention on the Law of Treaties 1969-05-23.

#### Forarbeider

NOU 1993:18 *Lovgivning om menneskerettigheter.*

NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.*

NOU 2003:15 *Fra bot til bedring.*

NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser.*

Ot.prp. nr. 29 (1978-79).

Ot.prp. nr. 3 (1998-1999) Om lov om styrking av menneskerettighetene.

Ot.prp. nr. 83 (2008-2009) *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt).*

Prop. 1 L (2009-2010) *Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer.*

Prop. 1 LS (2010-2011) *Skatter og avgifter 2011.*

Innst. O. nr. 118 (2008–2009) *Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i ligningsloven mv.(tilleggsskatt)*

Innst. 4 L (2010–2011) *Innstilling fra finanskomiteen om skatter og avgifter 2011 – lovendringer.*

Meld. St.11 (2010-2011) *Evalueringsrapport av skattereformen 2006.*

Betænkning nr. 932 1981 om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen[Danmark].

Betænkning 1991 nr 1220 ”Den europæiske menneskerettighedskonvention og dansk ret”[Danmark].

SOU 2001:25 *Kostnads- och intäktskonsekvenser m.m.*[Sverige].

SOU 2006:89[Sverige].

Prop. 2001/02:25 *En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter*[Sverige].

Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.* [Sverige].

### Dommer og avgjørelser

Utv.1994 s. 472

Rt. 1992 s. 1588

Rt. 1995 s. 1883

Rt. 1999 s. 1087

Rt. 1999 s. 1980

Rt. 2000 s. 996

Rt. 2000 s. 1981

Rt. 2002 s. 497 Dobbeltstraff II

Rt. 2002 s. 557 Dobbeltstraff I

Rt. 2002 s. 509

Rt. 2006 s. 404

Rt. 2006 s. 593

Rt. 2006 s. 602

Rt. 2006 s. 1498

Rt. 2007 s. 1217

Rt. 2008 s. 1409

Rt. 2010 s. 72

Rt. 2010 s. 422

Rt. 2010 s. 1121

UfR 1983.705 H

RÅ 1999 ref. 17

RÅ 2000 ref. 66

RÅ 2007 ref. 65

NJA 2004 s. 510

NJA 2010 s. 168

EMD Janosevic mot Sverige, 23 july 2002

EMD Västberga Taxi mot Sverige, 23 july 2002

EMD Petersen v. Denmark, 14 september 1998

EMD Zolotukhin v. Russia Grand Chamber, 10 February 2009

EMD Ferrazzini v. Italy, 12. juli 2001

EMD Bendenoun v. France, 24 February 1994

EMD Golder v. the United Kingdom, 21 February 1975

EMD Christine Goodwin v. the United Kindom, 11 July 2002

EMD Engel and Others v. the Netherlands, 8 june 1976

EMD Öztürk v. Germany, 21 February 1984

#### Databaser og lovkommentarer

Rettsdata ([www.rechtsdata.no](http://www.rechtsdata.no))

Lovdata ([www.lovdato.no](http://www.lovdato.no))

ECHR HUDOC Search: <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/search.asp?skin=hudoc-en>

Karnov Danmark:

(<http://jura.thomsonreuters.dk/app/tocectory?ao=o.i5D49C4BF5ADA1AAEE040DF0A15651000&toed=1&context=1&token=IA078485AA21D04CAE04400144F977A70>)

Karnov Sverige

(<http://juridik.thomsonreuters.se/app/tocectory?ao=o.i5D4AA72FA08EE2BCE040DF0A15651F57&toed=1&context=1&token=IA078BDCB09E50FAEE04400144F977A70>)

Skandinaviske skattemyndigheder:

Norge: [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

Danmark: [www.skat.dk](http://www.skat.dk)

Sverige: [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)